



# NOVEDADES CONTABLES

Análisis de las consultas contables  
publicadas en el BOICAC nº 136  
Diciembre 2023



## Resumen ejecutivo

### **Consulta 1. Excepción temporal a la contabilización e información en la memoria de los impuestos diferidos derivada de la implementación de las reglas de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible.**

El ICAC informa que tiene previsto promover una modificación normativa que introduzca un cambio en la NRV 13ª del Plan General de Contabilidad (PGC) en línea y con el mismo contenido que ha aprobado la Unión Europea a raíz de la adopción del Reglamento (UE) 2023/2468 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2023, por el que se modifica la NIC-UE 12.

### **Consulta 2. Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.**

Se pregunta sobre el significado de los términos “activo” y “pasivo” del contrato a los que se refiere la nota 13.2.2 del modelo normal de memoria, tras la modificación introducida en el PGC por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

El ICAC trae a colación las definiciones incluidas en la NIIF-UE 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes* y concluye que un activo del contrato es el “derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad)”.

El Instituto recuerda que, en todo caso, estos derechos se deben informar de forma separada en la memoria de las cuentas anuales -artículo 33.2 de la RICAC de Ingresos; Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios-.

Por su parte, un pasivo del contrato es la “obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o el importe es exigible al cliente)”. Estos pasivos se regulan en el art. 33.3 de la RICAC de Ingresos y quedan incluidos en el alcance de la nota 13.2.2 por lo que no se desglosarán en la memoria si la empresa los presenta de forma separada en el balance.

Adicionalmente, el ICAC interpreta que los pagos iniciales no reembolsables que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio previsto en el artículo 28.5 de la RICAC de Ingresos (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), también pueden considerarse un pasivo del contrato.

El resto de conceptos a los que alude el consultante en su pregunta no cumplen la definición de activos y pasivos del contrato por lo que quedan fuera del alcance del criterio previsto en la nota 13.2.2 de la memoria.

---

### **Consulta 3. Contrato de compraventa de acciones o participaciones propias por tramos.**

La operación objeto de consulta es la compraventa del 50% de los instrumentos de patrimonio emitidos por una sociedad de responsabilidad limitada entre el socio que posee esa inversión y la propia sociedad, quien adquiere en régimen de autocartera esas participaciones.

La singularidad del caso radica en que en el contrato se pactó que la consumación de la compraventa y, en consecuencia, la transmisión de la propiedad de las participaciones se produciría en un total de 9 tramos con ocasión del cobro del precio de cada tramo. El primer tramo se consumó el mismo día de la compraventa, en julio de 2019 y el último está previsto en diciembre de 2027. El precio de cada una de las ocho consumaciones restantes quedó aplazado en su totalidad, según los importes y vencimientos indicados en el contrato.

El ICAC interpreta que la información facilitada en la consulta advierte de elementos que podrían llevar a sostener que en el momento inicial se produjo la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas de las participaciones, sin que la existencia de un riesgo de crédito sea el argumento para negar el reconocimiento de un activo en el transmitente -un derecho de cobro a título de contraprestación- de cuyo nacimiento y valoración no cabe duda.

---

**Consulta 4. Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.**

Se pregunta si, a los efectos de reconocer en el socio un ingreso o un menor valor de la inversión, la fecha de corte que debe tenerse en cuenta para realizar el análisis acerca de los resultados generados por una participada desde la fecha de adquisición debe ser el cierre del ejercicio inmediato anterior al reparto o esta última fecha. Esto es, el momento en que se toma el acuerdo de distribución.

El Instituto concluye que a la vista del literal del artículo 31.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, la referencia correcta para aplicar el criterio es la fecha en que se aprueba la distribución.

**Consulta 5. Cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incurso en causa de disolución.**

Una sociedad, que no tenía pérdidas en los ejercicios 2020 y 2021, presenta en el ejercicio 2022 un patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social como consecuencia de la absorción, en el mismo año 2022, de dos sociedades del grupo que en 2020 y 2021 se encontraban ya en causa de disolución.

La consultante pregunta si para el ejercicio 2022, de acuerdo con la normativa de aplicación, la sociedad debería excluir del cómputo del test de balance regulado en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas; o si al producirse la fusión en 2022 estas pérdidas de las absorbidas computan para la sociedad (absorbente) como pérdidas del 2022, sin que sea posible excluirlas del citado cálculo.

El ICAC responde afirmativamente y expresa que considera acorde a la finalidad de la normativa mercantil que la sociedad absorbente excluya del referido cómputo en el ejercicio 2022 las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas.

**Consulta 6. Imputación temporal de los ingresos obtenidos por un centro educativo.**

A raíz de lo dispuesto en el artículo 28 de la RICAC de Ingresos, el Instituto concluye que la imputación temporal de los ingresos por matriculación en un centro docente no se realiza en la fecha en que la entidad cobra dicho importe sino a medida que la institución educativa cumpla con los servicios comprometidos.

---

## Consulta 1

# Excepción temporal a la contabilización e información en memoria de los impuestos diferidos derivada de la implementación de las reglas de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible.

### Antecedentes

La Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión Europea ha tenido por objetivo crear un marco común para establecer un nivel mínimo global de imposición dentro de la UE sobre la base del enfoque común recogido en las Normas modelo de la OCDE (Pilar Dos).

Este objetivo se pretende alcanzar mediante la aprobación de un impuesto complementario al impuesto sobre sociedades cuya naturaleza económica es la de un impuesto sobre los beneficios.

La Directiva está pendiente de transposición al ordenamiento interno por medio de una ley que se aplicará respecto a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023 -el trámite de información pública del Anteproyecto de Ley finalizó el pasado 19 de enero-.

El inminente impuesto complementario español -fruto de la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022, inspirada en las normas modelo de la OCDE- persigue garantizar que los grupos multinacionales españoles tributen a un tipo efectivo del 15% en todas las jurisdicciones en las que tengan filiales o sucursales -incluida España-. La norma también se dirige a los grandes grupos nacionales españoles sin filiales o sucursales en el extranjero.

El impacto del modelo de la OCDE en los impuestos diferidos es una cuestión que está planteando dudas que, a juicio del IASB, son difíciles de resolver a corto plazo, dada la complejidad que introduce el Pilar Dos y su inminente aplicación.

Por eso, el IASB publicó el 23 de mayo de 2023 una modificación de la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias* en consonancia con la reforma fiscal internacional. El cambio en materia contable ha consistido en introducir una excepción temporal obligatoria a la contabilización de los impuestos diferidos derivados de la aplicación de las normas del Pilar Dos, así como acerca de los requerimientos de información específicos en memoria para las empresas afectadas.

La cuestión que se plantea al ICAC es si el organismo español también tiene previsto impulsar una reforma del marco normativo contable nacional para introducir una dispensa similar a la aprobada a nivel internacional.

## Resumen de la contestación del ICAC

El ICAC informa que tiene previsto promover una modificación normativa que introduzca un cambio en la NRV 13ª del PGC en línea y con el mismo contenido que la aprobada por la Unión Europea a raíz de la adopción del Reglamento (UE) 2023/2468 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2023, de modificación de la NIC-UE 12.

Las empresas afectadas serán todas las sociedades radicadas en España que pertenezcan a un grupo multinacional o nacional con un importe neto de la cifra de negocios superior a 750 millones de euros.

## Normativa aplicada

- NRV 13ª Impuestos sobre beneficios del PGC.
- Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

## Ejemplo

La sociedad "A" radicada en España es la dominante de un grupo multinacional que opera en varios países y cuya cifra de negocios consolidada en los últimos ejercicios ha superado los 750 millones de euros. La sociedad "A" elabora las cuentas anuales consolidadas del grupo aplicando las NIIF-UE.

El ejercicio económico del grupo coincide con el año natural. Al cierre del ejercicio 2023, la dirección financiera está analizando el impacto que la nueva normativa sobre imposición mínima global puede tener en las cuentas anuales consolidadas cerradas en esa fecha por lo que solicita a sus asesores una opinión al respecto.

## Solución

Los asesores de la empresa confirman a la entidad que la NIC-UE 12 ha sido recientemente reformada por el REGLAMENTO (UE) 2023/2468 DE LA COMISIÓN de 8 de noviembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 12, para introducir los siguientes párrafos relacionados con la cuestión que nos ocupa:

*“4A Esta Norma se aplica a los impuestos sobre las ganancias derivados de la legislación fiscal que haya sido promulgada, o esté a punto de ser promulgada, para dar cumplimiento a las Normas modelo del Pilar Dos publicadas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), incluida la legislación fiscal por la que se aplican los impuestos complementarios mínimos nacionales admisibles descritos en dichas Normas modelo. La referida legislación fiscal, y los impuestos sobre las ganancias que de ella se derivan, se denominan en lo sucesivo «legislación del Pilar Dos» e «impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos». Como excepción a los requisitos de esta Norma, la entidad no reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos ni revelará información al respecto.*

### **Información a revelar**

...

#### **Reforma fiscal internacional: Normas modelo del Pilar Dos**

*88A La entidad revelará que ha aplicado la excepción al reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos y a la revelación de información al respecto (véase el párrafo 4A).*

*88B La entidad revelará por separado el gasto (ingreso) por impuestos corrientes relacionado con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos.*

*88C En los ejercicios en los que la legislación del Pilar Dos haya sido promulgada o esté a punto de ser promulgada, pero aún no surta efectos, la entidad revelará información conocida o razonablemente estimable que ayude a los usuarios de los estados financieros a entender la exposición de la entidad a los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos derivados de dicha legislación.*

*88D Para cumplir el objetivo de la revelación de información del párrafo 88C, la entidad revelará información cualitativa y cuantitativa acerca de su exposición a los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos al cierre del ejercicio. Esta información no tiene que reflejar todos los requisitos específicos de la legislación del Pilar Dos y puede facilitarse en forma de intervalo indicativo. En la medida en que la entidad no conozca o no pueda estimar razonablemente tal información, publicará en su lugar una declaración en ese sentido y revelará información sobre sus avances en la evaluación de su exposición.”*

A la vista de lo anterior, los asesores confirman a la dirección financiera que la información que debería introducirse en la memoria sería la siguiente:

- a. Información cualitativa, en particular sobre la forma en que el grupo se ve afectado por la legislación del Pilar Dos y los principales países en los que podría estar expuesto a impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos. Para cumplir con este requerimiento se debería facilitar una relación de las jurisdicciones en las que opera el grupo y el estado de tramitación en que se encuentra la respectiva norma sobre este particular.



- b. Información cuantitativa como por ejemplo:
- i) una indicación de la proporción de sus ganancias que podría estar sujeta a impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos y del tipo impositivo medio efectivo aplicable a dichas ganancias, o
  - ii) una indicación de la variación que habría experimentado su tipo impositivo medio efectivo si la legislación del Pilar Dos hubiera surtido efectos.

En caso de que el análisis que haya realizado el grupo hasta la fecha impida facilitar el impacto cuantitativo, incluso en términos generales, la entidad deberá informar de esta circunstancia y señalar el grado de avance de su examen.

## **Comentarios a la interpretación del ICAC**

En esta consulta el Instituto no formula ninguna interpretación de la normativa en vigor. Simplemente anuncia que en las próximas fechas tiene previsto proponer una reforma de la norma sobre el registro del gasto por impuesto sobre beneficios similar a la aprobada a nivel internacional.

La normativa fiscal entrará en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023 por lo que, en ausencia de una dispensa contable similar a la aprobada por la Unión Europea (NIC-UE 12), las empresas españolas filiales de grandes grupos multinacionales extranjeros y nacionales, y las entidades españolas integradas en grandes grupos nacionales deberían informar en la memoria del impacto del nuevo impuesto en las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de 2023, aunque el periodo impositivo del gravamen complementario se inicie el 1 de enero de 2024. Adicionalmente, es preciso tener en cuenta que ya existen jurisdicciones que han aprobado su norma Pilar Dos.

Desde una perspectiva general, en relación con la iniciativa de la OCDE y de la propia Unión Europea cabe realizar las siguientes consideraciones:

- La normativa comunitaria se debe transponer en nuestro país para que surta efectos en los periodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023. Con este propósito, el pasado 20 de diciembre de 2023 se publicó el trámite de información pública del ANTEPROYECTO DE LEY POR LA QUE SE ESTABLECE UN IMPUESTO COMPLEMENTARIO PARA GARANTIZAR UN NIVEL MÍNIMO GLOBAL DE IMPOSICIÓN PARA LOS GRUPOS MULTINACIONALES Y LOS GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD.
- El objetivo de la propuesta es que todos los grupos multinacionales y nacionales a partir de un determinado tamaño tributen, al menos, a un tipo de gravamen efectivo del 15% en todas las jurisdicciones en las que estén presentes.
- La forma de implementar esta medida, con carácter general, es aprobar un impuesto complementario nacional en España que grave a las entidades residentes en nuestro país y un impuesto complementario primario que grave los rendimientos de las filiales en el extranjero para el hipotético escenario en que el país de la fuente no haga lo propio.

- Estos impuestos complementarios son tributos distintos al Impuesto sobre Sociedades pero su naturaleza es la de un impuesto sobre los beneficios.
- La base imponible se determinará a partir del resultado contable -de todas las entidades radicadas en una jurisdicción- ajustado con los conceptos que se regulan en el APL, y el tipo de gravamen se obtendrá por diferencia entre el 15% y el tipo de gravamen efectivo de las referidas entidades -con domicilio en esa jurisdicción-.
- La imposición diferida a la que alude la dispensa aprobada por la NIC-UE 12 no es la relativa al Impuesto sobre Sociedades español sino la que se pudiera derivar del referido impuesto complementario.

## Consulta 2

# Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.

### Antecedentes

La consulta versa sobre el alcance concreto de los términos “activo” y “pasivo” del contrato a los que se refiere la nota el apartado 2. Saldos el contrato de la nota 13.2 del modelo normal de memoria, tras la modificación introducida en el Plan General de Contabilidad por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero. Esa indicación de la memoria, dispone que:

*“La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo.”*

La pregunta que se formula al ICAC busca delimitar con claridad a qué concretos activos y pasivos se refiere el párrafo que se ha reproducido.

### Resumen de la respuesta del ICAC

El ICAC señala que para interpretar esos términos pueden traerse a colación las definiciones incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes.

De acuerdo con lo anterior, un activo del contrato es el *“derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad)”*.

Este concepto se regula en el artículo 33.2 de la RICAC de Ingresos. El Instituto recuerda que, en todo caso, estos derechos se deben informar de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

De igual modo, un pasivo del contrato es la *“obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o el importe es exigible al cliente)”*.

El Instituto aclara que este elemento se contabiliza cuando la empresa recibe un importe del cliente, o tiene un derecho incondicional a la contraprestación. Esta partida se regula en el artículo 33.3 de la RICAC de ingresos y cumple la definición de pasivo del contrato. En consecuencia, este pasivo no se desglosará en la memoria si la empresa lo presenta de forma separada en el balance tal y como estipula el modelo normal de balance.

Además, el ICAC interpreta que los pagos iniciales no reembolsables que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro) regulados en el artículo 28.5 de la RICAC de ingresos, se deben considerar un pasivo del contrato. De lo que cabe deducir, aunque en la respuesta no se indique de forma expresa, que a estos pasivos también se les debe aplicar la regla descrita en el párrafo anterior.

El consultante solicita igualmente que se confirme si las categorías que se enumeran a continuación cumplen la definición de activos o pasivos del contrato:

- Cuentas a cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro;
- Derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución;
- Costes incrementales de la obtención de un contrato y costes derivados del cumplimiento de un contrato;
- Las “instalaciones generales y específicas” y los “gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras” contemplados en las Normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, que cumplan los requisitos para considerarlos activo;
- El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes que tengan la consideración de menor precio de la transacción y que al cierre del ejercicio estén pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias;
- El pasivo por reembolso (provisión) registrado en las ventas con derecho de devolución;
- La provisión (pasivo por reembolso) derivado de otras contraprestaciones variables diferentes a la derivada de ventas con derecho de devolución (descuentos, penalizaciones previstas en contrato, etc.)

El ICAC advierte que todos estos elementos patrimoniales se regulan de forma expresa en la RICAC de ingresos. Fundamentalmente, en su artículo 33, en el que se fija un criterio de presentación en el balance para la mayoría. De lo anterior se deduce que, a juicio del Instituto, los referidos conceptos quedan fuera de la definición de activos y pasivos del contrato.

- Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. Artículo 28.5 y 33.
- NIF-UE 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Apéndice A. Definiciones de términos. Activo por contrato y Pasivos por contrato.

## Ejemplo

En el proceso de cierre del ejercicio, la sociedad "A" está analizando qué categorías contables cumplen la definición de activo y pasivo del contrato a las que se refiere la nota 13.2.2 de la memoria normal. A tal efecto, la dirección financiera traslada a sus asesores una relación de partidas que pudieran quedar dentro de esa clasificación con el ruego de que procedan a identificar qué conceptos quedan dentro y fuera de esas definiciones.

## Solución

Escenario 1 *La sociedad considera que el registro de la bonificación como un menor gasto no altera el objetivo de la imagen fiel porque su importe no es significativo.*

	Activo o Pasivo del contrato	No cumple la definición
Cuentas a cobrar a clientes (derecho incondicional de cobro)		●
Derecho a la devolución de los productos vendidos		●
Costes incrementales de la obtención de un contrato (por ejemplo, comisiones a los agentes de ventas)		●
Costes derivados del cumplimiento de un contrato (por ejemplo, gastos incurridos por la migración de datos a unos servidores a raíz de un nuevo contrato con un cliente)		●
Instalaciones generales y específicas (RICAC 14 de abril de 2015. Norma decimotercera)		●
Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras (RICAC 14 de abril de 2015. Norma decimotercera)		●
Derecho a la contraprestación por la ejecución de un servicio o la entrega de un bien	A	
Efectivo recibido de un cliente por anticipado	P	

Obligación derivada de un derecho de cobro no revocable a la firma de un contrato con un cliente	P	
Importe no reembolsable recibido de un cliente a la firma de un contrato de suministro	P	
Rappel concedido por anticipado a un cliente por el compromiso de adquirir un determinado volumen de mercancía		●
Importe estimado de la cantidad a pagar a los clientes en ejecución de una cláusula de venta con derecho a devolución		●
Provisión por una contraprestación contingente (prima de éxito) a pagar en un contrato de ejecución de obra si la entrega se produce antes de que transcurra un determinado plazo		●

## Comentarios a la interpretación del ICAC

Los términos activo y pasivo del contrato que se utilizan en la nota 13.2.2 del modelo de memoria normal resultan contraintuitivos. A priori, cabría pensar que dentro de esos conceptos se engloba cualquier activo o pasivo que deriva de la adquisición y posterior cumplimiento de un contrato. Sin embargo, como se acaba de comprobar, la interpretación analizada -en sintonía con lo dispuesto en la normativa internacional- limita la definición de activos y pasivos del contrato a dos categorías de elementos patrimoniales muy concretas.

Un activo del contrato es el derecho que se reconoce como contrapartida del ingreso por las entregas de bienes o prestaciones de servicios ejecutados pero no facturados. Para contabilizar este activo, en la cuarta y quinta parte del PGC se proponen las siguientes cuentas:

- 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.
- 4339. Clientes empresas del grupo, facturas pendientes de formalizar.
- 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.

Por su parte, el término pasivo del contrato parece referirse exclusivamente a las cantidades recibidas del cliente por anticipado a la entrega de los bienes o servicios comprometidos, al margen de que dichos importes tengan la condición de reembolsables o no reembolsables. Estos conceptos se contabilizarán en la cuenta 438. Anticipos de clientes o 181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo, en función de cuál sea el tiempo que la empresa estime que transcurrirá entre la obtención del anticipo y el devengo del ingreso.

Dentro de esta categoría de pasivo del contrato se incluye la obligación que nace en la fecha en que un cliente se compromete a realizar un pago en una fecha futura a título de anticipo no revocable. Este pasivo se regulan de forma expresa en el artículo 33.3 de la RICAC de Ingresos como sigue:

*“Si el cliente paga la contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que transfiera el producto al cliente, la empresa presentará en el balance un pasivo del contrato cuando el pago se haya realizado o sea exigible (lo que ocurra primero), y en este último caso el correspondiente derecho de cobro.”*

*El pasivo se presentará en la partida 7 del epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo corriente del modelo normal de balance en el caso de que se prevea su cancelación en el corto plazo, o en el epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del modelo abreviado de balance. Si la cancelación está prevista en el largo plazo, el pasivo se presentará en el epígrafe B.V. «Periodificaciones a largo plazo» del pasivo no corriente.”*

Sea como fuere, como la norma exige su desglose en el pasivo del modelo normal de balance, este concepto no debe desglosarse a su vez en la memoria.

Por último, es oportuno recordar que las empresas que elaboren el modelo abreviado de memoria o que sigan el PGC de Pymes tampoco están sujetas a la obligación de desglose a que nos hemos referido en esta consulta.

## Consulta 3

# Sobre el tratamiento contable otorgado a un contrato de compraventa por tramos.

### Antecedentes

La sociedad "A" (una sociedad de responsabilidad limitada), titular del 50% del capital de "B" (que tiene la misma forma jurídica), otorgó en julio de 2019 un contrato de compraventa con la propia entidad "B", quien adquiere en régimen de autocartera la totalidad de sus participaciones. En el contrato se pactó que la consumación de la compraventa y, en consecuencia, la transmisión de la propiedad de esas participaciones se produciría en un total de 9 tramos con ocasión del cobro del precio de cada tramo.

El motivo fundamental por el que se utilizó esta fórmula de transmisión por lotes fue la ausencia de garantías que podía otorgar la sociedad "B". Según el escrito de la consulta, en cada uno de esos pagos se transmite la propiedad de un número determinado de participaciones. Si bien, se describe:

- Que la vendedora ha cedido a la compradora los derechos económicos y políticos de las participaciones pendientes de transmisión, es decir, pendientes de pago. El consultante señala que esa cesión no incluye ni el derecho de adquisición preferente ni el derecho de información semestral de la compañía y de su consolidado.
- Que, en el caso de venta de participaciones de "B" a un tercero, sea directa o indirectamente, o de cualquiera de sus filiales o activos esenciales de la compañía o de sus filiales en un plazo de 3 años contados a partir de julio de 2019, "A" tiene derecho a un precio mejorado consistente en un importe equivalente entre la diferencia entre el precio pactado en la compraventa y el precio que resulte de la venta al tercero, siempre que la mejora en el precio fuese positiva. En el supuesto de que se produzca la transmisión entre la fecha de compraventa y la del último tramo, se producirá el vencimiento anticipado de las consumaciones pendientes por el precio fijado en la venta al tercero, siempre que sea superior a los pagos aplazados pactados.
- En caso de incumplimiento por parte de "B" de cualquiera de los plazos de consumación previstos o del pago del precio mejorado, la cesión de derechos de las participaciones pendientes de pago quedará sin efecto y la vendedora recuperará automáticamente todos los derechos políticos y económicos cedidos de las participaciones que ostente a ese momento. Adicionalmente entrará en vigor un pacto de socios firmado entre las partes, donde, entre otros acuerdos, se estipula que habrá un régimen de mayorías reforzadas para la toma de acuerdos y se activará un derecho a un dividendo mínimo del 25% sobre el beneficio consolidado.
- A efectos de garantizar el pago del precio de las consumaciones aplazadas, el otro socio de "B" prestó fianza solidaria a "A", y tanto el otro socio como "B" se comprometieron a garantizar la solvencia de la compañía y de sus filiales, obligándose a no distribuir dividendos superiores al 25% del resultado anual consolidado.



El contrato de compraventa incluye un precio determinado y fijo sin interés por el aplazamiento en el pago salvo en caso de demora respecto de los plazos de vencimiento previstos. En este supuesto, "B" debe satisfacer el interés de demora fijado anualmente en la Ley de Presupuestos; en caso de que "B" decida anticipar alguna consumación, el precio del tramo anticipado se reducirá en un importe equivalente al 0,6 por ciento anual por los días de anticipación.

La consultante informa que, como resultado del contrato, la sociedad "A" ha registrado la venta de cada paquete de participaciones en la respectiva fecha de consumación de la compraventa, contabilizando por diferencia entre el precio percibido y el valor contable de las participaciones transmitidas un resultado contable. Esto es, la consultante opina que no estamos ante una compraventa con pago aplazado, y por tanto no cabe entender que parte de la renta se corresponda con un interés implícito.

Por otro lado, el registro de "B" ha sido asimétrico, porque ha contabilizado en el mismo ejercicio 2019 la adquisición de las participaciones propias, diferenciando las adquiridas, por haberse consumado el tramo, frente a las demás, que se registran como un compromiso de compra futuro.

Ese tratamiento se apoya en entender que la vendedora sigue participando de forma significativa en los riesgos y beneficios del activo vendido (acciones "B"), y que, además, a la fecha del contrato, existe un elevado riesgo financiero en el cobro de los plazos pactados.

Por último se informa que la sociedad "A" aplica el PGC de Pymes.

## Resumen de la respuesta del ICAC

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4. *Baja de activos financieros* de la NRV 8ª. *Activos financieros* del PGC de Pymes, el ICAC manifiesta que el adecuado tratamiento contable de los hechos descritos requiere como paso previo determinar si la sociedad "A" y la sociedad "B" han acordado la transferencia de los riesgos y beneficios sobre la totalidad de las participaciones en el momento inicial o si por el contrario dicha transferencia se produce por tramos, de manera sucesiva, a medida que se ejecuta el compromiso irrevocable de venta con el pago de cada tramo en cada una de las fechas acordadas.

A partir de esta premisa, el Instituto interpreta que, a la vista de los antecedentes descritos, es posible concluir que en el momento inicial se produjo la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas de las participaciones.

Para llegar a esta solución, se apuntan las siguientes consideraciones:

1. La adquisición derivativa de participaciones propias por una sociedad de responsabilidad limitada está sujeta a lo previsto en los artículos 140 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. El Instituto introduce esta salvaguarda para recordar que las

observaciones que se formulan en la respuesta se realizan a efectos exclusivamente contables, con independencia por lo tanto de ese régimen jurídico y, en particular, de los requisitos exigidos por la normativa mercantil para poder concluir que la sociedad "B" ha adquirido sus propias participaciones.

2. La consultante sostiene que la consumación de la venta de cada tramo se produce con el cobro del precio de cada lote. Sin embargo, al mismo tiempo indica que en el momento de la firma del acuerdo se ceden a la sociedad "B" los derechos económicos y políticos de todas las participaciones, salvo el derecho de adquisición preferente.

La cesión se realiza a cambio de un precio fijo más un precio contingente. Esta circunstancia pone de manifiesto que la sociedad "B" adquiere la facultad de disposición plena sobre esas participaciones, y, en lógica correspondencia, que la sociedad "A" no pueda recuperar su propiedad salvo que la primera no atendiese el pago del siguiente tramo pendiente de vencimiento.

En contraprestación, la sociedad "A" recibe un derecho de cobro con unas características especiales y retiene el derecho de adquisición preferente de estas participaciones hasta que se produce el pago por la sociedad "B".

Adicionalmente, en el escrito de consulta se expresa que para garantizar el cobro de los tramos pendientes de vencimiento el otro socio de "B" prestó fianza solidaria a "A", y junto a la sociedad "B" se comprometieron a garantizar la solvencia de la compañía y de sus filiales, obligándose a no distribuir dividendos superiores al 25% del resultado anual consolidado .

3. Las partes han acordado un precio y un calendario de cobros en un contrato de compraventa. Las estimaciones llevadas a cabo en el momento de la suscripción del contrato habrán tenido en cuenta los riesgos financieros de la operación y, consecuentemente, el riesgo de cobro de cada uno de los plazos, incluyéndose estas circunstancias en dicho calendario de pagos como expresión del valor razonable de las participaciones.

Por ello, no parece lógico que la existencia de un riesgo de crédito sea el argumento para negar el reconocimiento de un activo en el transmitente -un derecho de cobro a título de contraprestación- de cuyo nacimiento y valoración no cabe duda.

4. En este contexto, la retención formal de los títulos (puesto que los derechos económicos y políticos se transmiten) supondría una garantía de cobro adicional para el vendedor. Del mismo modo, el derecho de adquisición preferente más que un activo con un contenido patrimonial concreto también parece que se configura como la garantía que evita una potencial dilución de la sociedad "A", en tanto no se complete el cobro de los sucesivos tramos.

5. Por último, cabe señalar que en aplicación del PGC de Pymes el derecho de cobro se debió incluir en la cartera de activos financieros a coste amortizado. De conformidad con este criterio, se recuerda que la diferencia entre el valor actual de las cantidades pendientes de cobro y el precio fijo se tiene que registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso financiero siguiendo el método del tipo de interés efectivo.

## Normativa aplicada

- NRV 8ª. Activos financieros del PGC de Pymes.
- Artículos 140 y ss. TRLSC.

## Ejemplo

*La sociedad "A" posee el 50% de las participaciones de la sociedad "B". Ambas sociedades y el otro socio de "B" -cuya participación también es del 50%- llegan a un acuerdo con las siguientes características:*

- La sociedad "B" adquiere por compraventa el 50% de las participaciones del socio "A" por un precio de 100.000 u.m.
- El acuerdo se estructura en cuatro tramos de 25 participaciones cada uno y por un importe de 25.000 u.m. por lote. La transmisión de la propiedad sobre el primer tramo se conviene en el momento inicial a cambio del cobro de ese primer lote y la consumación de la compraventa de los tres restantes tramos se condiciona a que se produzca igualmente el cobro de cada uno de esos lotes en los tres próximos ejercicios (de lo que se infiere un vencimiento anual de cada lote).
- Sin perjuicio de lo anterior, la sociedad "A" transfiere los derechos económicos y políticos de todas las participaciones, salvo el derecho de adquisición preferente.
- También se conviene que si la sociedad "B" enajenase las participaciones en un plazo de tres años, la sociedad "A" tendría derecho a la diferencia entre el precio de venta y el importe fijo acordado en la compraventa.
- Además, se estipula que la falta de pago de un tramo originará que la sociedad "A" recupere automáticamente todos los derechos políticos y económicos cedidos de las participaciones que ostente a ese momento.
- Por último, a efectos de garantizar el pago del precio de las consumaciones aplazadas, el otro socio de "B" prestó fianza solidaria a "A", y tanto el otro socio como "B" se comprometieron a garantizar la solvencia de la compañía y de sus filiales, obligándose a no distribuir dividendos superiores al 25% del resultado anual consolidado.

Adicionalmente se conoce que el valor en libros de las participaciones en la sociedad "A" asciende a 30.000 u.m. y que el tipo de interés incremental de la sociedad "B" es del 6%.

Se pide: registrar el contrato de compraventa en la sociedad "A" y en la sociedad "B" considerando que la sociedad "A" aplica el PGC de Pymes y que la sociedad "B" aplica el PGC.

## Solución

### Registro en la sociedad "A"

En el apartado 4. Baja de activos financieros de la NRV 8ª. Activos financieros del PGC de Pymes se dispone que:

*"La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren los derechos derivados del mismo o se haya cedido su titularidad, siempre y cuando el cedente se haya desprendido de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo (tal como las ventas en firme de activos o las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable).*

En el caso que nos ocupa, el ICAC interpreta que la cesión de los derechos económicos y políticos, salvo el de adquisición preferente, pone de manifiesto que se ha producido dicha transferencia, al margen de que el cedente retenga una serie de garantías para cubrirse del riesgo de crédito de la parte compradora. El Instituto parece englobar dentro de estas garantías, el derecho de restitución de los tramos no cobrados si al llegar el vencimiento del respectivo plazo ni la sociedad "B" ni el otro socio cumplieren con el compromiso asumido.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad "A" debe contabilizar en el momento inicial un derecho de cobro por el valor razonable de la contraprestación entregada o pendiente de pago, la baja de la totalidad de su inversión en "B" y, por diferencia entre ambos importes, el correspondiente beneficio.

$$\text{Valor actual} = 25.000 + \frac{25.000}{(1,06)} + \frac{25.000}{(1,06)^2} + \frac{25.000}{(1,06)^3} = 91.825 \text{ u.m}$$

Nº Cta	En el momento de la firma del contrato de compraventa, por la baja de la inversión en "B"	DEBE	HABER
572	Bancos	25.000	
542	Créditos a corto plazo	23.585	
252	Créditos a largo plazo	43.240	
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		61.825
2404	Inversión en "B"		30.000

## Registro en la sociedad "B"

La sociedad "B", de forma simétrica, reconocerá la adquisición de las participaciones propias como sigue:

Nº Cta	En el momento de la firma del contrato de compraventa, por la adquisición de las participaciones propias	DEBE	HABER
108	Participaciones propias en situaciones especiales	91.825	
572	Bancos		25.000
521	Deudas a corto plazo		23.585
171	Deudas a largo plazo		43.240

PRECISIÓN: si la sociedad "B" también aplicase el PGC de Pymes la solución sería la misma porque el criterio de adquisición de los instrumentos de patrimonio propio es igual en los dos marcos de información financiera.

## Comentarios a la interpretación del ICAC

El Instituto señala que los hechos descritos pueden conducir a dos escenarios de razonamiento diferentes.

En el primero, se estaría asumiendo que el acuerdo firmado es un contrato de compraventa de las participaciones cuya ejecución se produce en el momento inicial, en el que la sociedad "A" recibe como contraprestación un precio fijo más un precio contingente para el hipotético caso de que la sociedad "B" transmitiese en un plazo de tres años las participaciones -o determinados activos- a un tercero por un importe superior. Además, sería preciso tener en cuenta que la sociedad "A" retiene el derecho de adquisición preferente de las participaciones no enajenadas.

En el segundo escenario, el acuerdo firmado englobaría un contrato de compraventa del primer tramo -pagado- y un compromiso de compraventa de cada uno de los tramos no ejecutados -pendientes de pago-.

Desde una perspectiva mercantil, el posicionarse en uno u otro escenario podría tener una implicación relevante. Si se concluye que en el momento inicial se produce la adquisición de las participaciones propias por la sociedad "B", en esa fecha también se aplicaría -a la totalidad de la cartera comprada- el régimen de adquisición derivativa de participaciones propias previsto en el artículo 140 del TRLSC y, en particular, la exigencia de que la sociedad "B" contase con beneficios distribuibles acumulados por un importe equivalente al valor razonable de las participaciones adquiridas:

### ***"Artículo 140. Adquisiciones derivativas permitidas.***

*1. La sociedad de responsabilidad limitada sólo podrá adquirir sus propias participaciones, o participaciones o acciones de su sociedad dominante, en los siguientes casos:*

(...)

*d) Cuando la adquisición haya sido autorizada por la junta general, se efectúe con cargo a beneficios o reservas de libre disposición y tenga por objeto participaciones de un socio separado o excluido de la sociedad, participaciones que se adquieran como consecuencia de la aplicación de una cláusula restrictiva de la transmisión de las mismas, o participaciones transmitidas mortis causa.”*

En el segundo escenario, a nuestro modo de ver, el citado régimen mercantil se aplicaría en la adquisición de cada tramo a raíz de la respectiva consumación de la compraventa, sin perjuicio de que desde el momento inicial la sociedad “B” contabilizase el compromiso de adquisición por la totalidad de las participaciones incluidas en el alcance de la compraventa.

Pues bien, después de analizar los antecedentes y circunstancias del caso, el ICAC opina que las cláusulas del acuerdo encajan mejor con el primer planteamiento, lo que implica otorgar una solución simétrica a las dos partes del acuerdo.

Sea como fuere, hay que precisar que en este tipo de contratos -bajo otro clausulado- podría derivar en un registro diferente en la sociedad y en el socio. En este sentido, cabe recordar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.3 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 “Si la sociedad asume la obligación de adquirir en el futuro sus propias participaciones o acciones clasificadas como instrumentos de patrimonio, se reconocerá un pasivo por el valor actual del compromiso adquirido con cargo a los fondos propios en una cuenta con adecuada denominación. La reversión del descuento y el incremento del pasivo hasta el precio de adquisición se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Sin embargo, el socio que actúa como contraparte en ese compromiso de compraventa futura no daría de baja sus acciones o participaciones hasta que llegue la fecha de ejercicio y se formalice la transferencia de los instrumentos de patrimonio. También se llegaría a esta misma conclusión si la sociedad hubiese emitido una opción de venta de las acciones o participaciones a favor del socio -artículo 21.2, último inciso, de la RICAC de 5 de marzo de 2019-.

## Consulta 4

# Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.

### Antecedentes

La consulta plantea la siguiente situación:

- La sociedad "A" fue adquirida en junio de 2021 por la sociedad "X".
- En el año 2021 la sociedad "A" obtuvo un beneficio de 200 u.m., correspondiendo 100 u.m. al periodo previo a la adquisición por la sociedad "X" y 100 u.m. al periodo comprendido entre la fecha de adquisición por "X" y el cierre del ejercicio 2021, teniendo unas reservas previas por importe de 300 u.m.
- El 30 de junio de 2022, la Junta General de Accionistas de "A" aprueba un reparto de 200 u.m. con cargo a los resultados de 2021.
- Durante el ejercicio 2022 y hasta la fecha de aprobación del dividendo, la sociedad "A" ha generado beneficios por importe de 150 u.m.

Teniendo en cuenta esta situación, se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si según el supuesto planteado, de acuerdo con el artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 (en adelante RICAC de sociedades), los resultados a tener en cuenta para establecer el eventual exceso respecto de los resultados a distribuir son los generados desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 2021 (i.e. 100) o hasta el 30 de junio de 2022 (i.e. 250, que harían que la totalidad de los dividendos aprobados se reconocieran como ingresos), es decir, de acuerdo con el balance aprobado o hasta la fecha de aprobación del dividendo. Si la respuesta a esta cuestión fuera que los resultados a tener en cuenta abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, se plantean una serie de cuestiones adicionales:
2. La forma de documentar dichos resultados "preliminares".
3. Si los resultados generados hasta la fecha de aprobación del dividendo deben considerar sólo el periodo que media entre el cierre del ejercicio anterior y la fecha de aprobación del dividendo o si se requiere un estado contable provisional hasta el cierre del ejercicio, para verificar que dichos resultados se han generado de forma efectiva.

4. Si tiene algún impacto la ocurrencia de un acontecimiento no previsto posterior a la fecha de aprobación del dividendo que pudiera revertir, total o parcialmente, los resultados generados hasta la fecha de la aprobación.
5. Cómo habría que aplicar este criterio, cuando el inversor tenga una inversión minoritaria y no tenga la capacidad de obtener la información sobre los resultados generados desde la fecha de cierre hasta la aprobación del dividendo.
6. Si cambia la respuesta si, con anterioridad a la aprobación del dividendo se acordara el reparto de un dividendo a cuenta del ejercicio 2022; y cómo se computarían en ese caso el dividendo a cuenta y el dividendo ordinario.

## Resumen de la respuesta del ICAC

El Instituto recuerda que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 *“cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.”*

Por lo tanto, a la vista de este literal, el ICAC concluye que los resultados a tener en cuenta para la calificación como ingreso o recuperación de la inversión por parte del socio abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, para lo que habrá que tener en cuenta la mejor información disponible. Y que en función de las circunstancias, por ejemplo, para el caso de un inversor minoritario, es posible que esta información sea la que luzca en el balance cerrado a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior.

Sin embargo, de esta forma de razonar no puede deducirse que la norma contable imponga ninguna de las cautelas a las que apunta el consultante, como la elaboración de un estado previsional.

Del mismo modo, es claro que el tratamiento contable en el socio no se verá afectado por el impacto patrimonial que los hechos posteriores a la fecha de reparto puedan originar en la sociedad participada.

Por último, el Instituto manifiesta que si antes de aprobarse un dividendo ordinario se repartiese un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2022 ambas regulaciones -artículo 273 y artículo 278 del TRLSC- no son excluyentes, sino que se deberían aplicar de forma sucesiva en relación con su exclusivo y concreto alcance.



## Normativa aplicada

- NRV 9ª.2.6 del PGC y NRV 8ª del PGC de Pymes.
- Artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019.
- Artículos 273, 274 y 278 del TRLSC.

## Ejemplo

La sociedad "X" adquiere por 1.500 u.m el 100% de las acciones de la sociedad "A" en junio de 20X1. Al cierre de ese ejercicio -20X1-, la sociedad "A" obtuvo un beneficio de 200 u.m., correspondiendo 100 u.m. al periodo previo a la adquisición por la sociedad "X" y 100 u.m. al periodo comprendido entre la fecha de adquisición por "X" y el cierre del ejercicio 20X1, teniendo unas reservas previas por importe de 300 u.m. De acuerdo con esta información, en esa fecha, los fondos propios de la sociedad "A" muestran los siguientes saldos:

FONDOS PROPIOS	31-12-20X1
Capital	600
Reservas	300
Resultado del ejercicio	200
<b>TOTAL</b>	<b>1.100</b>

El 30 de junio de 2022, la Junta General de Accionistas de "A" aprueba un reparto de 200 u.m. con cargo a los resultados de 2021. Adicionalmente se conoce que durante el ejercicio 2022 y hasta la fecha de aprobación del dividendo, la sociedad "A" ha generado beneficios por importe de 150 u.m.

Se pide: analizar el tratamiento contable de ese dividendo en la sociedad "X".

## Solución

De acuerdo con el artículo 31.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, *"cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión."*

Pues bien, en relación con este párrafo, el ICAC ha interpretado que el cálculo de los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición debe extenderse hasta la fecha en que se acuerde el reparto. En consecuencia, en nuestro ejemplo, los resultados obtenidos por "A" desde la fecha de adquisición serán 250 u.m:

- 100 generados en el año 20X1, y
- 150 obtenidos en el año 20X2, hasta la fecha del acuerdo de distribución.

Dado que esta cifra es superior al importe repartido -200 u.m-, la sociedad "X" deberá contabilizar como un ingreso todo el dividendo recibido.

## Comentarios a la interpretación del ICAC

La respuesta del ICAC apunta a que el cálculo del resultado generado desde la fecha de adquisición debe realizarse hasta la fecha del acuerdo de reparto. No obstante, al mismo tiempo se aclara que la aplicación de este criterio puede venir condicionada por la mejor información disponible en ese momento y que, en función del caso analizado, puede ser la existente en el balance del ejercicio inmediato anterior. Esto es, el balance en el que se muestra el resultado cuya aplicación se propone.

Por otro lado, en el supuesto de que antes del acuerdo de reparto se distribuyese un dividendo a cuenta, el Instituto advierte que la normativa mercantil -artículo 278 TRLSC-y el mencionado criterio contable se deberían aplicar de forma sucesiva. En primer lugar, sería necesario comprobar que la cantidad a distribuir no exceda *"de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados"*.

Una vez efectuada esta comprobación, la cantidad repartida debería pasar en el socio el que podríamos denominar test del ingreso, consistente en comprobar si se reparte un importe superior a los resultados generados desde la fecha de adquisición de la inversión para proceder en consecuencia de conformidad con la regla recogida en el artículo 31.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.

## Consulta 5

# Sobre el cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 a efectos de determinar si una sociedad está incurso en causa de disolución.

### Antecedentes

El Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, ha modificado con su artículo 65 la redacción del apartado 1 del artículo 13 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, con el siguiente literal:

*“1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.*

*Si, excluidas las pérdidas de los años 2020 y 2021 en los términos señalados en el apartado anterior, en el resultado del ejercicio 2022, 2023 o 2024 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente.”*

La cuestión que se plantea al ICAC versa sobre una sociedad, que no tenía pérdidas en los ejercicios 2020 y 2021, pero que presenta en el ejercicio 2022 un patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social como consecuencia de la absorción, en el mismo año 2022, de dos sociedades del grupo que en 2020 y 2021 se encontraban ya en causa de disolución.

En este contexto, se pregunta si para el ejercicio 2022 la sociedad debería excluir del cómputo del test de balance regulado en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas; o si al producirse la fusión en 2022 estas pérdidas de las absorbidas computan para la sociedad (absorbente) como pérdidas del 2022, sin que sea posible excluirlas del citado cálculo.

## Resumen de la respuesta del ICAC

El Instituto inicia su contestación recordando que la normativa aplicable en cuentas individuales a las operaciones de fusión entre empresas del grupo en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, está contenida en la NRV 21ª.2 del PGC.

Y que el método del coste precedente que se regula en la NRV 21ª.2 del PGC se apoya en la idea de la sucesión contable de los valores de los elementos patrimoniales desde la perspectiva de la unidad económica que constituye el grupo de sociedades.

Considerando esta circunstancia y la sucesión universal inherente a los acuerdos de fusión, el ICAC expresa que se entiende acorde a la finalidad de la normativa mercantil que la sociedad absorbente excluya del referido cómputo en el ejercicio 2022 las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas.

## Normativa aplicada

- NRV 21ª. Operaciones entre empresas del grupo del PGC.
- Artículo 13.1 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia.
- Artículo 363.1.e) del TRLSC.

## Ejemplo

La sociedad "A" posee la totalidad de las acciones de la sociedad "B" desde su constitución. Al cierre del ejercicio 2021, los balances de ambas sociedades muestran los siguientes saldos:

	Sociedad A	Sociedad B
Inversión en B	3.000	
Otros activos	117.000	3.000
<b>Total ACTIVO</b>	<b>120.000</b>	<b>3.000</b>
PATRIMONIO NETO	20.000	-77.000
Capital	3.000	3.000
Reservas	7.000	
Resultado del ejercicio	10.000	-30.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores		-50.000
Total PASIVO	100.000	80.000
<b>TOTAL PN y PASIVO</b>	<b>120.000</b>	<b>3.000</b>

La sociedad "B" ha incurrido en pérdidas en el ejercicio 2021 y 2020 a raíz del descenso en la actividad económica derivada de la COVID-19. La sociedad "B" no ha deteriorado su inversión porque el importe recuperable del negocio -calculado por el método del descuento de flujos de caja- supera su valor en libros.

Al inicio del ejercicio 2022, la sociedad "A" absorbe a la sociedad "B".

## Solución

La fusión se contabiliza siguiendo el método del coste precedente regulado en la NRV 21ª.2 del PGC. En concreto, independientemente de que el grupo vienes formulando cuentas consolidadas o no, los elementos patrimoniales de "B" se reconocen en la sociedad "A" por su valor en libros precedente. En este sentido, nótese que la sociedad "A" posee su participación en "B" desde la constitución de esta última y por lo tanto en el precio de adquisición no es posible identificar plusvalías que pudieran aflorar en las cuentas consolidadas.

Nº Cta	Al inicio del ejercicio 2022, por la incorporación a la sociedad "A" de los activos y pasivos de "B"	DEBE	HABER
xxx	Otros activos "B"	3.000	
5530	Socios de sociedad disuelta	77.000	
yyy	Pasivos "B"		80.000

Nº Cta	Al inicio del ejercicio 2022, por la baja de la inversión previa en "B"	DEBE	HABER
113	Reservas	80.000	
5530	Socios de sociedad disuelta		77.000
2403	Inversión en "B"		3.000

Después de estos asientos, el balance de la sociedad "A" mostraría los siguientes saldos:

	Sociedad A
Otros activos	120.000
<b>Total ACTIVO</b>	<b>120.000</b>
PATRIMONIO NETO	-60.000
Capital	3.000
Reservas	-63.000*
Total PASIVO	180.000
<b>TOTAL PN y PASIVO</b>	<b>120.000</b>

\*Donde  $-63.000 = 7.000 + 10.000 - 80.000$

En este contexto, el ICAC parece interpretar que a los efectos de realizar el test de balance previsto en el artículo 363.1.e) del TRLSC, el cargo en reservas de 80.000 u.m deben calificarse como pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 incurridas por la sociedad "A" que no deberán tomarse "en consideración ... hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024".

## Comentarios a la interpretación del ICAC

La respuesta del ICAC excede del ámbito estrictamente contable. La norma que se está interpretando es de naturaleza mercantil por lo que no sería descartable que frente a la tesis mantenida por el Instituto pudiera argumentarse en otro sentido.

Sea como fuere, la interpretación parece circunscribirse a un caso concreto caracterizado por tres notas:

- Las pérdidas contables de la sociedad absorbente en el año 2023 traen causa de la adquisición de las sociedades del grupo,
- La reorganización se ha llevado a cabo en virtud de un acuerdo de fusión (en el que rige la regla de la sucesión universal a efectos jurídicos), y
- Los negocios combinados formaban parte de un grupo de la NECA 13ª del PGC por lo que la operación se debe contabilizar siguiendo el método del coste precedente.

Por ello, no es del todo evidente que esta misma conclusión pueda extenderse a otros escenarios. Por ejemplo, aquellos en que la absorción de otra sociedad del grupo no reduzca los fondos propios de la sociedad absorbente sino que se traduzca en un menor patrimonio -positivo- aportado.

También se podría plantear la duda de si dicho criterio es aplicable a una combinación de negocios entre partes independientes.

En este sentido, nótese que en ambos casos lo que se estaría adquiriendo es un conjunto de activos netos positivos siendo aparentemente irrelevante, a efectos de aplicar la regla que se interpreta, cuál haya sido el resultado de esos negocios en el pasado.

## Consulta 6

# Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.

### Antecedentes

La sociedad "A" es un colegio que aplica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y formula cuentas anuales individuales en modelo normal. La sociedad "A" recibe ingresos por matrícula anuales que cubren el período de 1 de septiembre al 30 de junio del año siguiente y tienen el carácter de no reembolsables. La Sociedad cierra el 30 de agosto y cobra los importes de las matrículas anuales durante los meses de marzo y abril, por lo que al cierre del ejercicio tiene todas las matrículas cobradas y pendientes de devengo.

El consultante alude a lo indicado en la consulta 2 del BOICAC nº 68, sobre el reconocimiento de ingresos de matrícula de un centro docente, en la que se concluyó que: "(...) en la medida en que el importe obtenido en concepto de matrícula se corresponda con el acceso al centro docente, y no esté vinculado a la prestación de servicios futuros, siendo el importe de la matrícula independiente del curso en que se acceda y siempre que no se configure como una retribución significativa adicional a la periódica estipulada y no se contemple la devolución del importe correspondiente a la matrícula en ninguna circunstancia, el criterio aplicable para el registro contable de la cuantía de las matrículas correspondientes a cada curso deberá ser el de ingreso del ejercicio, al entenderse devengado con la matriculación."

Asimismo hace referencia a lo establecido en el artículo 28.5 de la RICAC de Ingresos:

*"Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios.*

*El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27."*

Finalmente, en la consulta se indica que se asume que los alumnos, aparte de la matrícula anual, deben pagar una cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan y que les otorga el derecho a acceder al centro de forma indefinida.

En base a lo anterior, las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. Si de acuerdo con el artículo 28.5 de la RICAC de ingresos, los ingresos de matriculación del centro docente se deben reconocer como ingresos a medida que se presta el servicio de docencia.

De esta forma, en el caso de la Sociedad "A", el ingreso, al tener carácter anual, se debe reconocer como ingreso desde el 1 de septiembre hasta el 30 de junio del año siguiente.

2. En relación con la cuota de acceso inicial, si el ingreso, al tener carácter indefinido, se debe reconocer durante el período estimado en el que la Sociedad "A" va a prestar los servicios de docencia, lo que dependerá de la edad de acceso de cada alumno y de la experiencia histórica.

## Resumen de la respuesta del ICAC

El ICAC interpreta que, a la vista de lo establecido en el artículo 28.5 de la RICAC de Ingresos, la cuestión a dilucidar es si con la actividad de matriculación el colegio transfiere un bien o servicio al cliente, en este caso el alumno, y éste recibe dicho bien o servicio en ese momento.

Pues bien, el Instituto advierte que la descripción de los hechos parece poner de manifiesto que a cambio del precio de la matrícula el colegio no transfiere ningún activo al cliente, sino que dicho importe supone un cobro anticipado de los servicios futuros que el colegio prestará, de forma que se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias a medida que la institución educativa cumpla con los servicios comprometidos, en este caso, durante el período de 1 de septiembre al 30 de junio del ejercicio siguiente.

En el caso de la cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan los alumnos y que les otorga el derecho a seguir estudiando en el centro de forma indefinida, el ICAC expresa que también es aplicable lo indicado anteriormente, siendo necesario valorar si el importe es significativo, si bien, en este caso el período de imputación temporal deberá ser estimado por la empresa, teniendo en cuenta, tal y como señala el consultante, la edad de acceso y la experiencia histórica de la sociedad.



## Resumen de la respuesta del ICAC

El ICAC interpreta que, a la vista de lo establecido en el artículo 28.5 de la RICAC de Ingresos, la cuestión a dilucidar es si con la actividad de matriculación el colegio transfiere un bien o servicio al cliente, en este caso el alumno, y éste recibe dicho bien o servicio en ese momento.

Pues bien, el Instituto advierte que la descripción de los hechos parece poner de manifiesto que a cambio del precio de la matrícula el colegio no transfiere ningún activo al cliente, sino que dicho importe supone un cobro anticipado de los servicios futuros que el colegio prestará, de forma que se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias a medida que la institución educativa cumpla con los servicios comprometidos, en este caso, durante el período de 1 de septiembre al 30 de junio del ejercicio siguiente.

En el caso de la cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan los alumnos y que les otorga el derecho a seguir estudiando en el centro de forma indefinida, el ICAC expresa que también es aplicable lo indicado anteriormente, siendo necesario valorar si el importe es significativo, si bien, en este caso el período de imputación temporal deberá ser estimado por la empresa, teniendo en cuenta, tal y como señala el consultante, la edad de acceso y la experiencia histórica de la sociedad.

## Normativa aplicada

- Artículo 28 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

## Ejemplo

La sociedad "A" es propietaria de un colegio que recibe ingresos anuales por matriculación que cubren el período de 1 de septiembre al 30 de junio del año siguiente y tienen el carácter de no reembolsables. La Sociedad cierra el 30 de agosto y cobra los importes de las matrículas anuales durante los meses de marzo y abril, por lo que al cierre del ejercicio tiene todas las matrículas cobradas.

En la actualidad, el centro tiene una ocupación de 2.000 alumnos y el ciclo completo de enseñanza abarca 15 años. Al cierre del ejercicio 20X1, el colegio ha ingresado en concepto de matrícula anual una cantidad de 752.000 euros.

Adicionalmente, cuando el alumno accede al centro por primera vez debe desembolsar un importe de 500 euros no reembolsables. Por este concepto, la sociedad ha cobrado al cierre del ejercicio 20X1 un importe de 50.000 euros.

## Solución

Nº Cta	Por el cobro de la matrícula anual durante los meses de marzo a abril de 20X1	DEBE	HABER
572	Bancos	752.000	
438	Anticipo de clientes		752.000

Nº Cta	Por el cobro de la matrícula de ingreso al centro durante los meses de marzo a abril de 20X1	DEBE	HABER
572	Bancos	50.000	
705	Prestación de servicios		50.000

PRECISIÓN: el ICAC expresa que si el importe cobrado por acceso al centro -por primera vez- no resulta significativo, la sociedad puede contabilizar estas matrículas como un ingreso en el ejercicio en que se cobran. En nuestro caso, el peso relativo de estas matrículas en comparación con los ingresos del año 20X1 -suponiéndolos similares a los del ejercicio 20X2- sería el siguiente:  $50.000 / (50.000 + 752.000) = 6,23\%$ . Este porcentaje, en principio, no parece significativo, por lo que cabría considerar adecuado su registro como ingreso en ese mismo año. Si la conclusión fuese la contraria, sería preciso distribuir esta cifra durante la vida espera de permanencia de los alumnos en el centro en función de la experiencia histórica del colegio.

Nº Cta	En el ejercicio 20X2, por el devengo del ingreso correspondiente al servicio de enseñanza prestado por el colegio	DEBE	HABER
438	Anticipo de clientes	752.000	
705	Prestación de servicios		752.000

PRECISIÓN: el ejercicio económico de la sociedad "A" se inicia el 1 de septiembre de 20X1 y finaliza el 31 de agosto de 20X2. Sin embargo, en puridad, el curso lectivo tiene una duración aproximada de 10 meses, de septiembre a junio. Por eso, en el hipotético caso de que hubiera que elaborar información intermedia cabría plantearse si el devengo del ingreso se debería concentrar exclusivamente en esos meses. Sea como fuere, esta forma de razonar también exigiría imputar a esos 10 meses los gastos generales a incurrir en julio y agosto.

## Comentarios a la interpretación del ICAC

Esta contestación da por superada la anterior doctrina administrativa del Instituto sobre el tratamiento de la cuota de ingreso en un centro docente -segundo caso planteado en la consulta examinada-. Sin perjuicio de lo anterior, en la medida que la periodificación del ingreso se condiciona a la importancia relativa de la operación, es muy probable que en la mayoría de los casos no sea preciso realizar las estimaciones a las que alude la respuesta, en relación con ese segundo supuesto, y que, de facto, el criterio publicado en su día sea el que se deba seguir aplicando.

Respecto al análisis de importancia relativa entendemos que lo que plantea el ICAC es que se comparen los ingresos por matrícula -acceso al centro- con los ingresos totales y que si esta ratio no es significativa que todo el importe recibido se reconozca como un ingreso en ese primer año en que el alumno entra en el colegio.

**eudita.es**



A member of the INAA Group,  
a worldwide association of independent accounting firms.