



Actualidad Contable

ISSN 1989 9459

Novedades y práctica de Contabilidad y
Normas Internacionales de Información Financiera



Casos Prácticos de Actualidad Contable

Recopilación de todos los casos tratados
de 2024

✓
Actualizado

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

PRESENTACIÓN

La obra que les ofrecemos es una **recopilación de los casos prácticos publicados por diferentes autores desde el primer número del informativo *Actualidad Contable*, en el año 2006**, por lo que el tratamiento de varios de los temas es el de la normativa vigente en ese momento (PGC 1990, PGC 2007 y NIIF), y por ello, **no todos los temas están resueltos con el Plan Contable vigente en este año 2024**.

Año de publicación de cada caso práctico tratado:

[Casos 1 a 11 \(2006\); del 12 al 22 \(2007\); del 23 al 34 \(2008\); del 35 al 45 \(2009\); del 46 al 56 \(2010\); del 57 al 67 \(2011\); del 68 al 78 \(2012\); del 79 al 89 \(2013\); del 90 al 101 \(2014\); del 102 al 112 \(2015\); del 113 al 123 \(2016\); del 124 al 134 \(2017\); del 135 al 145 \(2018\); del 146 al 156 \(2019\); del 157 al 167 \(2020\); del 168 al 178 \(2021\); del 179 al 189 \(2022\); del 190 al 200 \(2023\); del 201 al 211 \(2024\)](#)

Normativa en España desde el año 2006:

El Plan General de Contabilidad de 1990, aprobado por Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, fue el texto legal que reguló la contabilidad de las empresas en España desde 1991 hasta el 31 de diciembre de 2007.

La segunda modificación del PGC vino en el año 2007 con el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, con la finalidad de adaptar el PGC a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), referentes en la Unión Europea y así estandarizar la forma de proceder en esta materia y el lenguaje utilizado.

La última reforma se llevó a cabo en el año 2021 con la aprobación del Real Decreto 1/2021 de 12 de enero, modificando el Plan General de Contabilidad (PGC), el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYMES), las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

Índice

201.- Precio contingente inversión en patrimonio de empresa no grupo.....	1
202.- Ingresos por matrícula en un centro educativo	3
203.- Reconocimiento de un dividendo como un ingreso o una baja de activos financieras.....	5
204.- Compromisos relacionados con el clima	10
205.- Financiación sin recurso y cláusulas ESG. Perspectiva del inversor.....	13
206.- NIIF 18. Nueva estructura en los estados financieros	16
207.- Alquiler pagado en especie con obra sobre el bien arrendado	19
208.- Venta de piezas de automóvil desde un subcontratista al fabricante.....	21
209.- Ingresos por proyectos de intangibles	23
210.- Cesión gratuita de suelo de filial a matriz	26
211.- Caso sobre el Kit Digital.....	28



Actualidad Contable

ISSN 1989 9459

Novedades y práctica de Contabilidad y
Normas Internacionales de Información Financiera



2024

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

201.- Precio contingente inversión en patrimonio de empresa no grupo

*Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez
Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®*

La entidad A adquiere el 1 de enero de 2023 el 40% de las acciones de la entidad B, lo cual le otorga influencia significativa sobre la misma. El precio pactado consiste en una cantidad fija de 900.000 euros (que se paga en efectivo) y en un importe variable que consiste en un 50% del EBITDA de los ejercicios 2023 a 2025. El precio final a pagar quedará determinado, por tanto, en 2026, una vez se conozca el EBITDA de los años citados.

La estimación del EBITDA y del pago variable (tasa interés 5%), el cual se estima probable, es la siguiente:

	2023	2024	2025	Total
Estimación EBITDA	90.000,00	110.000,00	125.000,00	325.000,00
50%	45.000,00	55.000,00	62.500,00	162.500,00
Valor actual	42.857,14	49.886,62	53.989,85	146.733,61

Cuestión: ¿Cuál es el tratamiento contable de la contraprestación variable pactada para la entidad A? Considere que, transcurrido un año, el EBITDA real de 2023 es de 92.000 euros y no se estiman diferencias significativas en la estimación realizada para 2024 y 2025.

Solución:

La problemática que plantea este caso es el reconocimiento y medición de la parte variable del precio pactado, que es contingente en cuanto depende del importe resultante de una variable (el EBITDA) en años posteriores a la adquisición. Este asunto lo trata el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín (BOICAC) nº 132/2022, concretamente en la consulta número 3 de contabilidad, en la que se plantea la aplicación de dos posibles modelos:

- Por una parte, el regulado para determinar la medición inicial del coste del inmovilizado material (Norma Primera. Valoración inicial de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias).
- Por otro lado, el previsto para determinar el coste de la combinación de negocios de la norma de registro y valoración (NRV) 19ª del Plan General de Contabilidad (PGC), al que se remite la NRV 9ª. 2.4.1 Valoración inicial, para el caso concreto de la adquisición de una inversión calificada como empresa del grupo, formando parte del cual también habría que entender incluidos los criterios que se enuncian sobre esta materia en los apartados 2.6 Contabilidad provisional y 2.9. Valoración posterior

Aunque los pagos contingentes no están expresamente regulados en la NRV 9ª 2.4.1., salvo en relación con las empresas del grupo, según la definición de coste histórico en el apartado 6º Criterios de Valoración del Marco Conceptual del PGC, la contraprestación contingente acordada entre las partes debe considerarse como un componente del coste de las inversiones en los instrumentos de patrimonio, tal y como se menciona en la consulta citada.

Sin embargo, al no existir una referencia expresa en la norma, no resulta evidente cuál de los dos modelos debe seguirse. La diferencia fundamental entre ambos radica en que el esquema relativo a las adquisiciones de un negocio limita la obligación de ajustar el coste del activo a un plazo de doce meses desde la fecha de adquisición. Este ajuste se realiza cuando, dentro de ese plazo, se obtiene información adicional que permite realizar una mejor estimación del valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición.

Tal y como se razona en la consulta, atendiendo al fondo económico de la operación, el modelo de registro debe ser el de los acuerdos de contraprestación contingente de las

combinaciones de negocio por la identidad de razón que se aprecia en el caso planteado. En el caso de la adquisición de elementos de inmovilizado, al adquirir un solo elemento patrimonial resulta más evidente la identificación entre el pago contingente y los beneficios futuros del activo, lo cual impide aplicar el límite de 12 meses previsto para las combinaciones de negocio. En el caso planteado, el coste inicial de la inversión financiera debe incorporar, por tanto, el importe correspondiente a la contraprestación contingente acordada. Así, la medición inicial de la inversión será de 1.046.733,61 euros, correspondiente al importe fijo de 900.000 euros pagado en efectivo más el valor actual del pago contingente a realizar en 2026 (146.733,61 euros). El asiento contable en la adquisición sería el siguiente:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
01/01/2023	Inversiones financieras a largo plazo	1.046.733,61	
	Efectivo		900.000,00
	Deudas financieras por contraprestaciones variables		146.733,61

A 31 de diciembre de 2023, tal y como se indicaba en el enunciado del caso el EBITDA real de 2023 es de 92.000 euros y no se estiman diferencias significativas en la estimación realizada para 2024 y 2025. Se debe por tanto realizar un doble ajuste al cierre de 2023: el primero, por la actualización del pasivo, y el segundo para ajustar al valor inicial de la inversión al disponer de una mejor estimación del valor razonable de la contraprestación contingente en aplicación de la regla de los "12 meses" para las combinaciones de negocio:

	2023	2024	2025	Total
Valor actual 01/01/2023	42.857,14	49.886,62	53.989,85	146.733,61
Valor actual 31/12/2023	46.000,00 (*)	52.380,95	56.689,34	155.070,29
Ajuste actualización	2.142,86	2.494,33	2.699,49	7.336,68
Ajuste al valor inicial (regla 12 meses)	1.000,00	0,00	0,00	1.000,00

(*) Corresponde al 50% del EBITDA real obtenido en 2023, 92,000 euros.

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31/12/2023	Gastos financieros	7.336,68	
	Deudas financieras por contraprestaciones variables		7.336,68
31/12/2023	Inversiones financieras a largo plazo	1.000,00	
	Deudas financieras por contraprestaciones variables		1.000,00

202.- Ingresos por matrícula en un centro educativo

*Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez
Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®*

Un centro educativo cobra un importe en concepto de matriculación a sus alumnos, correspondiente a un 10% de los ingresos totales del curso académico. Dicho importe no es reembolsable a los estudiantes en caso de abandonar el centro en cualquier momento del curso. Adicionalmente a la matriculación, la entidad girará 9 recibos mensuales, cada uno por el 10% del importe total a satisfacer por el curso académico. Si el alumno, abandona el centro antes de la finalización del curso deja de estar obligado a pagar los importes no girados pendientes durante el curso.

Cuestión: ¿Cuándo se deben reconocer los ingresos por matrícula?

Solución:

La cuestión que se plantea es si la matrícula, que se entrega inicialmente, y que es no reembolsable, constituye parte del precio del servicio de docencia que se está contratando o constituye un derecho de acceso al centro educativo. Este tema ha sido resuelto recientemente por el ICAC en su consulta 6, del Boletín 136 del Instituto¹ publicado en diciembre de 2023.

En la solución planteada por el ICAC, el Instituto hace referencia a una consulta previa resuelta en el Boletín 68 (consulta 2)² publicado en diciembre de 2006, según la cual si el importe percibido era a fondo perdido, no se vinculaba con los servicios docentes y siempre que no se configurase como una retribución significativa adicional a la periódica estipulada; es decir, constituía una suerte de derecho de acceso al centro, en ese caso el ingreso se devengaba en el momento de percibirse la matrícula. Como normalmente esto sucedía en el curso académico anterior al curso para el cual el alumno se estaba matriculando, el impacto económico de este reconocimiento podría resultar significativo en los resultados del ejercicio del centro educativo. Por otra parte, si el importe de la matriculación se relacionaba con los servicios docentes a recibir en el curso siguiente, se debería reconocer un pasivo por el importe recibido como un anticipo, pendiente de devengarse conforme se desarrollase la docencia. Estos condicionantes eran muy restrictivos pues exigían demostrar que no existía vinculación entre la matrícula y los servicios docentes contratados, sino que su finalidad era facilitar el acceso al centro docente. Desde un punto de vista económico, esta distinción se nos antoja ciertamente complicada, pues el objeto de acceso a un centro docente es para recibir servicios de docencia.

Tras la reforma del Plan General de Contabilidad de 2021 y de la publicación de la Resolución 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 de 10 de febrero de 2021, el consultante se planteaba si seguía estando vigente la interpretación anterior (consulta 6. BOICAC 136).

Como bien indica la consulta, la clave radica en determinar cuál es el servicio que recibe el cliente a cambio del importe de la matrícula. El análisis de hechos descrito en el caso planteado

¹ Puede consultarse en este enlace: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/imputacion-temporal-de-los-ingresos-en-un-centro-educativo>

² Puede consultarse en este enlace: <https://www.icac.gob.es/node/703>

solo conduce a una posibilidad: el alumno no recibe ningún bien o servicio por el hecho de matricularse; el único servicio que recibirá del colegio es su formación para la cual se está matriculando; por lo tanto, el importe de la matrícula forma parte del precio acordado con el cliente y juega a modo de anticipo del cliente (pasivo), pues tiene lugar antes del inicio del curso académico para el que el alumno se está matriculando. Los programas de formación adicionales a los que tenga acceso por ser alumno (formación complementaria) son opciones de compra adicionales que se ofrecen al cliente con su precio de venta diferenciado.

Con este análisis, la Resolución de ingresos del ICAC obligaría al diferimiento del ingreso por matrícula al periodo al cual se refiere, que es cuando el centro educativo cumple con su compromiso contractual (cuando se haya impartido la formación); el alumno se ha matriculado para que le presten un servicio docente. Si la matrícula fuese un importe a satisfacer cuando se incorpora por primera vez el alumno, el servicio se extendería en el periodo estimado de permanencia en el centro, durante el cual se presta la formación. Para ello, la entidad deberá considerar su experiencia histórica y no el periodo máximo hasta culminar los estudios. En ocasiones, este pago podría establecerse para financiar los importes vinculados a mejoras significativas en las instalaciones que va a disfrutar el alumno durante su estancia, en varios cursos, en el centro escolar.

El centro educativo deberá informar en la Memoria sobre estos importes y las políticas contables seguidas.

203.- Reconocimiento de un dividendo como un ingreso o una baja de activos financieros

Fuente: Consulta 4 del ICAC (BOICAC 136)

*Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez
Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®*

La sociedad A (inversor) adquiere a 30 de junio de 2022 participaciones de la sociedad B. Dicha sociedad B obtuvo en el ejercicio 2022 un beneficio de 500 miles de euros. Adicionalmente, la sociedad B disponía de reservas disponibles, a comienzos de 2022, por importe de 5.000 miles de euros.

En junio de 2023, la sociedad B acuerda distribuir la totalidad del beneficio del ejercicio 2022.

Entre los meses de enero y junio de 2023, la sociedad B ha obtenido beneficios por 300 miles de euros.

La inversión se mide a coste histórico en las cuentas anuales individuales de A.

Cuestión bajo dos escenarios:

- **Escenario 1: ¿Cómo debe contabilizar la sociedad A los dividendos percibidos de la sociedad B?**
- **Escenario 2: Suponga que el reparto del dividendo es con cargo a reservas y por 1.200 miles de euros.**

No tenga en consideración las implicaciones fiscales del caso.

Solución:

1.- Planteamiento de la cuestión

Un tema de los que en contabilidad tiene una cierta historia es la decisión sobre el tratamiento del reparto del dividendo en la contabilidad del inversor. El dividendo es una de las retribuciones que obtiene el accionista por su inversión y, en principio, los flujos de efectivo periódicos desde la participada hacia sus socios deben entenderse que es por este concepto. El dilema consiste en determinar si *de facto* este dividendo es un retorno sobre la inversión (ingresos financieros) o una recuperación de la inversión (disminución del activo financiero). Esta cuestión no es baladí pues afecta al resultado del periodo y con ello sus consiguientes efectos tributarios. Esta derivada tributaria no forma parte de nuestro análisis.

La solución va a depender del tipo de inversión en instrumentos de patrimonio de que se trate, pues los criterios de valoración inicial y posterior son diferentes. Vamos a resolver el caso para una sociedad que registra su inversión a coste histórico, lo cual tiene lugar en estados financieros individuales cuando es una empresa en la que se ejercer influencia significativa, control conjunto o control por ser una filial, o bien cuando, correspondiendo valor razonable con cambios de valor en pérdidas y ganancias, se ha optado por este método de valoración posterior al no disponerse de "un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico, o no pueda estimarse con fiabilidad" (PGC Norma 9.2.4.b).

1.1.- Principio general

La norma 9.2.6 del Plan General de Contabilidad establece lo siguiente:

“Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden 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 adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo”.

Este pasaje es muy parecido al recogido en el 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:

*“Sin embargo, 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”* [la negrita es nuestra]

De la lectura de estos preceptos cabe inferir que la consideración como recuperación de la inversión (disminución del activo financiero) debe contar con una evidencia inequívoca sobre la consecución de dichos resultados antes de la fecha de la adquisición de la empresa participada. Esta formulación parece proponer un principio que debe regir el tratamiento de estos dividendos, consistente con la lógica económica comentada al inicio de este caso, pero con una formulación original: **el dividendo será menor inversión si, desde el momento de la inversión, la entidad ha repartido dividendos por un importe superior a los beneficios generados desde dicha adquisición**. Con ello, se pretende evitar, vía denominación del reparto de resultados generados tras la inversión, una solución contable acorde a dicha forma y no al fondo económico (por ejemplo, denominar al reparto con cargo a reservas cuando posteriormente se han generado resultados superiores a los repartidos). Si la sociedad ha generado después de producirse la inversión un resultado, este forma parte incuestionablemente del dividendo que se está repartiendo. Si el dividendo repartido es superior al beneficio generando desde la inversión, entonces el dividendo es una desinversión. La formulación del principio de manera práctica sería: **los primeros dividendos que se repartan serán con cargo a los últimos beneficios**.

1.2.- Periodo posterior a la inversión

Una segunda cuestión que surge es el periodo en el que se deben medir esos beneficios posteriores a la inversión. El PGC establecía lo siguiente: *“porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición”*, mientras que la Resolución del ICAC de 2019 extendía el plazo explícitamente hasta la fecha del acuerdo de reparto del dividendo. La consulta 4 en el BOICAC 136 remite a esta Resolución para establecer el alcance temporal en el que se deben medir el volumen de dividendos repartidos posteriormente a la compra (“La

regulación en materia de registro de un dividendo en el socio persigue otra finalidad. El artículo 31 de la RICAC de sociedades fija el criterio que debe aplicar el socio para reconocer el resultado o las reservas distribuidas como un ingreso o como una recuperación de la inversión, a cuyo efecto se toman en consideración la fecha de adquisición y la fecha en que se acuerda el reparto del dividendo.”).

La presunción compara los dividendos repartidos desde la adquisición con los beneficios generados desde la inversión hasta el día del reparto. El primer elemento (los dividendos repartidos) es un dato objetivo y conocido. El segundo elemento se enfrenta con una doble estimación:

- ¿Cuáles son los beneficios posteriores al periodo de inversión, en el ejercicio de la adquisición, y

- ¿cuáles son los beneficios generados en el ejercicio que se aprueba el reparto?

En primer lugar, ¿cuál es el beneficio generado en el ejercicio de la adquisición?

La Resolución del ICAC dice en el artículo 31.3: *“El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición...”*, la cual aclara la consulta 4 del BOICAC 136 indicando:

“De acuerdo con el literal del artículo 31 de la RICAC, 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. 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”. De todo lo anterior, interpretamos que la consulta propone este cálculo **salvo mejor información, todos los resultados, incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior se consideran posteriores a la fecha de la inversión**.

En segundo lugar, ¿cuál es el beneficio generado en el ejercicio del reparto? En este punto, el ICAC no se decanta por imponer una obligación de cálculo al inversor. En la citada consulta continúa afirmando: *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 provisional.*** [la negrita es nuestra]

1.3.- Presunción en favor del reconocimiento como ingresos por dividendos

Una tercera cuestión, no menor, es la presunción del reconocimiento del dividendo como ingreso. Co o ya expusimos al comienzo del caso, la racionalidad económica de una inversión en general, y de instrumentos de patrimonio en particular, es que genere rentas o plusvalías al inversor y no tiene por finalidad la devolución de las aportaciones realizadas. Esta presunción no impide que, en busca del fondo económico, cuando se están repartiendo importes superiores a los generados desde que se realizó la inversión, se considere que el fondo de la operación es la devolución de la inversión. Esto se observa en dos pasajes de la normativa:

- a) El PGC en su Norma 9.2.6. establece lo siguiente: *“Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.”*. Esta redacción es acorde a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF9.B5.7.1).

- b) Para reconocer el dividendo como una menor inversión, la evidencia debe ser incuestionable. Estas son las referencias a la evidencia inequívoca a la que se refieren tanto el PGC como la Resolución y, posteriormente, la Consulta. Esta última indica: *"Por lo tanto, de acuerdo con el literal del artículo 31 de la RICAC, 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.**"* [la negrita es nuestra].

La interpretación conjunta de la norma con el texto de la consulta, así como la preeminencia del fondo sobre la forma, nos llevaría a admitir que, si el inversor dispone de medios para determinar de forma incuestionable que no se han generado, posteriormente a la inversión, beneficios superiores a los dividendos repartidos, entonces el exceso de esos dividendos corresponde a beneficios anteriores a la compra y, por ello, deberían reducir la inversión.

Por otro lado, nos parece que pueden plantearse algunos problemas a la hora de aplicar estos preceptos cuando no se tiene acceso a la información, por no gozar de influencia suficiente en la sociedad participada. Dado que la inversión no tiene por qué coincidir con el inicio o el fin de ejercicio, resulta complicado, desde un punto de vista práctico, obtener la información directa que permita afirmar que los beneficios son anteriores a la adquisición. La solución que interpretamos de la Consulta es que la fuente de información de los beneficios posteriores *"sea la que luzca en el balance cerrado a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior"*. Esta solución es consistente con la voluntad expresada en otros pasajes por reconocer, con mayor probabilidad, los dividendos inmediatamente como ingresos financieros. La alternativa sería que solo se reconociese cuando fuese incuestionable que se han generado con posterioridad, por lo que, ante la más mínima duda, se deberían reconocer como menor inversión y, en un momento posterior, haberse integrado en el resultado neto cuando se enajenase³.

Esta información al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior incluye también la que recoge la Memoria, la cual podría revelar alguna transacción con impacto significativo en el resultado del ejercicio anterior y que, por la fecha en que tuviese lugar, pudiese descontarse de los beneficios obtenidos posteriormente a la fecha de inversión.

En cualquier caso, esta solución supone un tratamiento diferenciado en función de la capacidad del inversor para obtener la información.

2.- Solución a los dos escenarios

2.1.- Escenario 1. ¿Cómo debe contabilizar la sociedad A los dividendos percibidos de la sociedad B?

En el caso inicial que analizamos la contabilización de los dividendos tendría que ser como ingreso financiero, dado que, desde la fecha de adquisición hasta la fecha en la que se acuerda el reparto, no se han repartido dividendos por un importe superior a los beneficios generados en dicho periodo. La referencia serían los beneficios del periodo completo (del ejercicio en el que se produce la adquisición) pues un minoritario es

³ Como ya hemos indicado, la racionalidad económica invita a pensar que los flujos que se obtienen de una inversión son rentas y, excepcionalmente, desinversiones, por ello se exige que sea incuestionable esta excepcionalidad.

probable que no pueda determinar de forma incuestionada cuáles son los beneficios posteriores a la fecha de adquisición.

Los beneficios correspondientes al ejercicio en el que se produce el reparto y que todavía no se han determinado, parece complicado que se puedan calcular por un inversor sin poder en la sociedad participada. El ICAC, como apuntamos anteriormente, indica en su consulta 4 del BOICAC 136 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.**"* [la negrita es nuestra]. En consecuencia, se reconocería como ingreso financiero.

2.2.- Escenario 2. Suponga que el reparto del dividendo es con cargo a reservas y por 1.200 miles de euros

Si el acuerdo de reparto fuese con cargo a reservas, el ICAC establece en la Resolución en el artículo 31.2 lo siguiente:

"2. Cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

Este pasaje pretende salvar que, bajo la forma de un reparto de reservas, se estén repartiendo beneficios posteriores a la compra. Volviendo entonces sobre el reparto de 1.200 miles de euros, es inequívoco que parte del resultado repartido es anterior a la fecha de adquisición. En concreto:

Acuerdo de reparto en 2023	1.200
Beneficios de 2022	(500)
Beneficios obtenidos entre enero y junio de 2023	(300)
Beneficios anteriores a la adquisición	400

En este caso, la sociedad A debería reconocer que 400 miles de euros de dividendos no son ingreso financiero sino menor inversión. Si no pudiese determinar los beneficios de 2023, la desinversión ascendería a 700 miles de euros (400 + 300).

204.- Compromisos relacionados con el clima

Autor: Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía. Experto Contable Acreditado-ECA®

En 2029, la entidad A ha decidido que reducirá sus emisiones de gases efecto invernadero en un 50% de las emisiones que realizaba en 2020. Respecto a las emisiones que en 2029 superen este umbral, la entidad ha aprobado adquirir créditos de carbono y retirarlos del mercado.

Su estrategia consistirá en un plan de inversiones que le permitirá reducir las emisiones en sus procesos, así como la inversión en plantas de energía renovable que permita reducir los consumos de combustibles fósiles. La empresa ha comunicado este plan con el que espera mantener la rentabilidad del negocio y atraer el interés de los fondos de inversión.

El plan implica las siguientes inversiones y gastos, así como las emisiones previstas:

Año	Emisiones tCO ₂ -e	%	Inversiones	Gastos
2020	2.000.000	100,00%	250.000	30.000
2021	1.950.000	97,50%	450.000	28.000
2022	1.900.000	95,0%	350.000	42.000
2023	1.800.000	90,0%	500.000	17.000
2024	1.700.000	85,0%	150.000	10.000
2025	1.600.000	80,0%	75.000	10.000
2026	1.500.000	75,0%	65.000	8.000
2027	1.400.000	70,0%	350.000	42.000
2028	1.200.000	60,0%	250.000	65.000
2029	1.000.000	50,0%	25.000	15.000

En 2030, la entidad A emitió 1.015.000 toneladas de CO₂, que excede en 15.000 el compromiso adquirido. El precio en el que incurriría para adquirir los derechos de emisión es de 65 euros por tonelada.

Cuestión:

¿Ha incurrido la entidad A en una obligación constructiva que le obligue a reconocer una provisión?

Solución:

Este asunto ha sido objeto de una Decisión de Agenda del Comité de Interpretaciones de la NIIF del pasado mes de marzo de 2024. En la reunión de abril de 2024 del IASB, este no puso ninguna objeción a la solución adoptada por el Comité de Interpretaciones.

1.- Existencia de obligación constructiva

La NIC 37.10 establece las condiciones para que exista una obligación constructiva y, entre ellas, se cita que la decisión tomada por la entidad, a través de sus administradores, debe darse a conocer de manera que cree una expectativa válida en

terceras personas. La existencia de estos terceros es esencial para que exista pasivo pues sin deudor no puede afirmarse que exista una obligación, aunque este tercero no sea conocido concretamente pues la responsabilidad que asume la entidad puede ser con el público en general (NIC 37.20).

En el caso planteado, la decisión ha comunicado su plan de reducción de emisiones y su deseo de adquirir derechos de emisión de carbono para retirarlos del mercado, implicando un desembolso en el futuro. Esta comunicación crea una expectativa válida en el público en general por lo que estamos en presencia de una obligación constructiva. El siguiente análisis es si la obligación constructiva da lugar a un pasivo.

2.- ¿Debe reconocerse la obligación constructiva como una provisión?

La NIC 37.14 describe los criterios para reconocer una provisión. El primero es que la entidad haya incurrido en una obligación actual como consecuencia de un suceso pasado; el segundo es que la entidad sea probable que se desprenda de recursos; y, finalmente, el tercero es que pueda efectuarse una medición fiable. Estos requisitos contienen la definición de pasivo y el criterio de reconocimiento asociado a la fidelidad de la información presentada; es decir, que no exista una elevada incertidumbre de medición.

2.1.- Obligación actual

La Decisión de Agenda en su análisis del caso indica que la existencia de una ley o de una obligación constructiva, como es el caso que se está analizando, no implica la existencia de una obligación pasada. Es preciso que tenga lugar el hecho que motiva la legislación o la obligación constructiva tiene lugar. En el caso analizado, hasta que no comienzan las emisiones no surge la obligación pasada. Es más, la NIC 37.19 indica que sólo se reconocerán las provisiones cuando hayan tenido lugar los hechos pasados que provocan la obligación, con independencia de cuáles sean las acciones futuras de la entidad. La realización de inversiones y las mejoras en los procesos serán costes en el momento en el que se realicen. Las obligaciones deberán reconocerse como pasivo en el momento en el que se produzcan las emisiones que exigirán la compensación a través de la adquisición y retirada de los derechos de emisión de carbono.

Por tanto, antes de 2029 no debería reconocerse una provisión, pues el compromiso es por las emisiones que tengan lugar a partir de esa fecha y por encima del umbral establecido.

2.2.- Sacrificio de beneficios económicos

La reducción de emisiones vía mejora en los procesos no supone un sacrificio de recursos para la entidad, por lo que este compromiso de modificación de procesos e inversiones en plantas de energía renovable no debe reconocerse como una provisión, dado que los pagos efectuados son a cambio de activos que permiten producir con margen. Así, los diversos importes previstos en el plan, conforme se vayan ejecutando se reconocen en el balance de situación o en la cuenta de resultados, de acuerdo a su naturaleza.

Por otro lado, las emisiones que deban ser compensadas con la adquisición de derechos de emisión sí deben ser consideradas un pasivo porque supondrán el sacrificio de recursos.

2.3.- Medición fiable

La entidad no reconocería un pasivo (provisión por emisiones) si se diesen unas circunstancias extraordinariamente excepcionales que le impidiesen estimar el valor de la provisión (NIC 37.25). Esta estimación es factible realizarla porque en el año 2030 se conocen las emisiones realizadas y el precio se puede obtener con facilidad. En el caso concreto serían 950.000 euros (15.000 x 65 €/tCO₂e).

3. Conclusión

La entidad se debe reconocer una provisión cuando emita gases efectos invernadero que no ha podido mitigar en el marco de su plan de reducción de emisiones y ha contraído la obligación de reducirlos; esto es, a partir de 2029. La obligación surge de un compromiso firme comunicado al público en general y exige la necesidad de adquirir unos derechos de emisión de carbono que supondrán desembolsos de efectivo para la entidad.

205.- Financiación sin recurso y cláusulas ESG. Perspectiva del inversor

Autor: Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía. Experto Contable Acreditado-ECA®

La entidad H está valorando invertir 10 millones de euros en una emisión de obligaciones a 30 años, emitidos por la entidad B que es una entidad de propósito especial cuyo sponsor es la entidad A.

La entidad A es un desarrollador internacional de este tipo de proyectos y ha constituido la entidad B para desarrollar una planta desalinizadora que se alimenta parcialmente con energía renovable, concretamente solar. Este proyecto tendrá un gran impacto en la calidad de vida y en el desarrollo económico de la comunidad local y el gobierno se ha comprometido a comprar en unas bandas de precio la producción durante ese periodo, de manera que pueda abastecer a los usuarios a través de la sociedad pública que gestiona el abastecimiento de agua en sus diferentes usos. Por ello, cuenta con el apoyo financiero de un banco multilateral.

En conjunto, el patrimonio de B asume el 30% del coste del proyecto y este está aportado íntegramente por el desarrollador y unos socios locales.

La emisión de obligaciones es parte del mix de deuda con la que financiar el proyecto. La retribución prevista para las obligaciones es del 6%, si bien se contempla una posible reducción de un 0,2% si el proyecto consigue ciertos hitos medioambientales que dependen de la entidad y son específico de esta. A la entidad h le interesa que se obtengan dichos hitos, pues sus propietarios desean una política de inversión sostenible. Entienden que, además de la sensibilidad hacia las cuestiones medioambientales, los litigios futuros proba clemente serán menores en proyectos que alcanzan objetivos de reducción de la contaminación, bajo impacto en la biodiversidad y son respetuosos con la sociedad local y sus trabajadores.

Analice si la inversión pudiera calificarse como un instrumento que solo pagan principal e intereses en las siguientes condiciones:

1. Las obligaciones se emiten por la entidad B sin recurso a la entidad A, matriz de la entidad B. Es decir, son los flujos generados por la desalinizadora los que permitirán el pago de intereses y la devolución del principal.
2. Las obligaciones son respaldadas con el aval del Banco multilateral y del gobierno local hasta el 80% de su valor y de los intereses.

Resuelva aplicando la normativa sobre Modificaciones a la clasificación y medición de instrumentos financieros, emita en Mayo de 2024 por el IASB.

Solución

El IASB ha aprobado este mes de mayo unas modificaciones a la NIIF 9 para aclarar algunos instrumentos con características similares a las descritas en este caso. Por un lado, los activos financieros que suponen la financiación de un tercero con características de sin recurso. Por otro, los activos financieros en los que el importe o el momento en el que se percibirán los intereses dependen del cumplimiento de hechos contingentes como es el cumplimiento de requisitos ESG.

1.- Fundamentos económicos del instrumento financiero

El instrumento financiero que ha emitido la entidad B, las obligaciones a 30 años son títulos de deuda en el que el inversor sólo puede recuperar su inversión con los fondos generados por la entidad emisora que solo consta del activo transferido por la entidad sponsor (el proyecto de desalinizadora a desarrollar). El inversor no tiene capacidad de reclamar al sponsor cualquier compromiso de pago en caso de impago por parte de la entidad de propósito especial (entidad B).

En estas financiaciones, a diferencia de las que cuentan con un activo en garantía, el acreedor (inversor) puede resarcirse con el patrimonio completo del deudor si bien goza de preferencia para recuperar su inversión a través de la ejecución de la garantía. Es más, el acuerdo podría prever que, en caso de que la garantía resultase insuficiente para atender eventuales impagos, se solicitase una ampliación de los activos en garantía. En este caso, la garantía es el propio proyecto y los flujos de efectivo que están razonablemente garantizados si el activo funciona adecuadamente. En este modelo, la sociedad pública se garantiza el suministro de agua con el que poder prestar su servicio a un precio regulado. Por su parte, el inversor puede recuperar su inversión en un horizonte de relativa estabilidad en cuanto a los flujos económicos.

Desde la perspectiva del inversor, la clave es determinar si el instrumento Solo Paga Principal e Intereses sobre el importe pendiente (SPPI); en cuyo caso, el instrumento se puede calificar como un acuerdo básico de préstamo. Si, además, el modelo de negocio consiste en cobrar estos flujos contractuales, el instrumento se valoraría a coste amortizado.

Por ello, la cuestión es si el inversor está realizando una inversión en un instrumento que es un acuerdo básico de préstamo, dado que el acreedor está expuesto a los riesgos de rendimiento del activo.

Un segundo punto que surge en este tema es cómo se determina el tipo de interés. En este, se incorpora una bonificación en el coste del endeudamiento si la instalación cumple con determinado nivel en los parámetros medioambientales que tiene establecidos. ¿Afecta este mecanismo de cálculo del tipo de interés un alejamiento del concepto de acuerdo básico de préstamo?

2.- ¿Es la inversión un acuerdo básico de préstamo?

Un acuerdo básico de préstamo tiene unos elementos que son típicos, tales como: la consideración del valor temporal del dinero, el riesgo de crédito, otros riesgos de préstamo como el de liquidez, costes asociados con el mantenimiento del activo financiero y el margen. La lista no es exhaustiva y lo que pretende es ilustrar un acuerdo de préstamo.

Según la NIIF 9.BC4.280 “Los rasgos sin recurso” se refieren a la ausencia de una obligación por parte del deudor más allá de los activos especificados. En ocasiones, las características de sin recurso se podrían establecer a través de una combinación de contratos (FC4.281) y el IASB añade: *“por ejemplo, se concede un préstamo a una entidad estructurada con activos específicos y el acreedor no tiene ningún recurso sobre la entidad que ha transferido los activos a la entidad estructurada. En dicha situación, la principal exposición del acreedor podría ser el riesgo de rendimiento de los activos especificados, por contraposición a los riesgos de un acuerdo básico de préstamo, tales como el riesgo de crédito.”*

Adicionalmente, la modificación de la NIIF 9 obliga a analizar si la estructura de contratos de deuda, en la que pudiesen existir otras subordinadas, redujesen sustancialmente el riesgo de crédito del inversor en bonos con una caracterización más senior.

En el caso que estamos analizando, la emisión de obligaciones está asumiendo el riesgo de rendimiento del activo y por ello no puede calificarse como un acuerdo básico de préstamo.

3.- ¿Afecta la cláusula ESG a la calificación de las obligaciones como acuerdos básicos de préstamo?

Las cláusulas que cambian el momento o el importe de los flujos contractuales de efectivo deben ser analizadas para determinar si antes y después de la modificación los flujos de efectivo son fruto de un acuerdo básico de préstamo. En algunos casos, los flujos contractuales antes y después del hecho contingente pueden ser compatibles con un acuerdo básico de préstamo, pero no así la naturaleza del hecho contingente que no se relaciona directamente con cambios en los riesgos y costes de un acuerdo básico de préstamo. Sin embargo, si el cambio en los flujos de efectivo, en cualquier escenario, no hubiese sido distinto al de cualquier instrumento sin dicho evento contingente se puede considerar que el instrumento solo paga principal e intereses sobre el capital pendiente.

Este análisis se puede efectuar cuantitativa o cualitativamente; ahora bien, si está claro, con poco o ningún análisis, que los flujos contractuales de efectivo no son diferentes no se requiere efectuar un análisis detallado.

La evaluación del caso bajo análisis es una cuestión de hecho. En principio, los flujos de efectivo no serían significativamente distintos de otro instrumento que no concediese la ventaja de una rebaja en el tipo de interés del 0,2% sobre un 6%. Por ello, en lo referente a esta característica, el instrumento sería un acuerdo básico de préstamo; si bien, como vimos anteriormente, al tener vinculado el cobro de los flujos al rendimiento del activo, no puede calificarse como instrumento que solo paga principal e intereses sobre el capital pendiente.

206.- NIIF 18. Nueva estructura en los estados financieros

Autor: Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía. Experto Contable Acreditado-ECA®

La entidad A desea evaluar cómo se modificaría la información presentada en su cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de la aplicación de la recientemente aprobada NIIF 18. *Presentación y revelación de los estados financieros*.

La entidad A se dedica como negocio principal a una actividad de fabricación. Dispone de una cartera de acciones que gestiona activamente para obtener plusvalías a corto plazo, mientras que otra parte de la cartera se destina a ejercer una influencia significativa y las mide por el método de la participación. Asimismo, cuenta con activos en alquiler que, en el pasado, explotaba directamente pero que, en la actualidad, ha decidido ceder mediante contratos de alquiler a cadenas hoteleras.

A continuación, se muestra la cuenta de pérdidas y ganancias según la regulación anterior (NIC 1).

	(en miles de euros)	2027
Importe neto de la cifra de negocios		650.000
Trabajos para el inmovilizado		500
Variación de existencias de productos terminados		(1.200)
Aprovisionamientos		(320.000)
Margen bruto		329.300
Otros ingresos (alquileres)		25.000
Gastos de personal		(150.000)
Otros gastos de explotación		(110.000)
Amortizaciones		(43.000)
Deterioros y resultados por venta de inmovilizado		(20.000)
Resultado de explotación		31.300
Ingresos financieros		200
Beneficios por venta de instrumentos financieros		18.000
Diferencias de cambio		(3.000)
Gastos financieros		(28.000)
Cambios a valor razonable en instrumentos financieros		(5.000)
Resultado financiero		13.500
Resultados por aplicación del método de la participación		60.000
Resultados antes de impuestos		73.500
Impuesto sobre el beneficio		(18.375)
Resultado neto		55.125

Información adicional:

- Las diferencias de cambio se distribuyen de la siguiente manera:
 - Financiación bancaria: (25.000)
 - Derechos de cobro a clientes: 17.000
 - Deudas con proveedores: 5.000
- El deterioro en activos inmovilizados incluye una partida de (5.000) que se origina en un hotel alquilado a una cadena.
- Los cambios en valor razonable se han producido en la cartera de negociación.
- Los ingresos financieros proceden de los saldos de efectivo.

- e) Los gastos financieros corresponden a las siguientes partidas:
- Gasto financiero devengado por arrendamientos: (6.000)
 - Gasto financiero por deudas que han supuesto la obtención de fondos: (22.000)

Solución

La NIIF 18.47 implica reconocer tres niveles de resultados, además de los resultados antes de impuestos y los resultados de actividades discontinuadas:

- Resultados de explotación (u operativos)
- Resultados de inversión
- Costes de financiación

La nueva norma incluye entre los resultados de explotación los que se producen en las actividades de negocios principales. En la empresa A, la actividad principal es manufacturera si bien realiza algunos negocios de alquiler y obtiene resultados en la gestión de una cartera de valores.

Los resultados que proceden de inversiones en asociadas, negocios conjuntos y filiales no consolidadas, el efectivo o por activos que generan rendimientos de forma individual e independiente de otros activos se clasifican entre los resultados por actividades de inversión. Entre estos activos, la entidad cuenta con **inmuebles en alquiler que generan rentas de alquiler** (Nota 1). Asimismo, parte de la pérdida por **deterioro en activos inmovilizados** corresponde a estas inversiones inmobiliarias (Nota 2) y es preciso clasificarlas entre los resultados de actividades de inversión (NIIF 18.54).

Las **diferencias de cambio** se deben calificar según la naturaleza de las partidas que los generan (NIIF 18.B65); por ello, los correspondientes a cuentas a cobrar se deben reconocer en el Importe neto de la cifra de negocios, mientras que los generados por las deudas con proveedores se clasificarían entre los Aprovisionamientos. Los que proceden de actividades comerciales, con clientes y proveedores, se deben reconocer entre los resultados de explotación, en cada una de las líneas donde se reconocen los ingresos que dan lugar a las cuentas a cobrar comerciales y los Aprovisionamientos que generan las cuentas a pagar comerciales (Nota 3).

El **resultado por venta de activos financieros** (Nota 4) y los **cambios de valor razonable en instrumentos financieros** (Nota 5) se incluyen entre los resultados de inversión pues esta actividad no es considerada un negocio principal. Del mismo modo, los resultados procedentes de la **cartera contabilizada por el método de la participación** siempre ha de reconocerse entre los resultados de inversión (Nota 6) (NIIF 18.55.a). Los resultados generados por los saldos de efectivo se consideran como resultados de inversión (Nota 7), pues no gestiona activos con rendimientos independientes como negocio principal (NIIF 18.56.a); asimismo, tampoco realiza como actividad principal la financiación a clientes y el efectivo forma parte de la actividad de financiación, en cuyo caso, se contabilizaría como resultado de explotación (NIIF 18.56.b)⁴.

⁴ Cuando realiza una actividad de negocio consisten en prestar financiación a clientes, los ingresos y gastos del efectivo que no utiliza en actividades de financiación se puede optar por clasificarlos como resultados de explotación o de inversión (NIIF 18.56.bii). Esta alternativa contable también estará habilitada cuando no se pueda distinguir el efectivo aplicado a actividades de financiación del que no se aplica a esta actividad principal.

Finalmente, los **gastos financieros** formarían parte de los costes por actividades de financiación (Nota 8), donde es preciso distinguir los gastos financieros que se generan por la obtención de financiación de aquellos otros que son fruto de la reversión de un proceso de actualización de un pasivo por un periodo superior a un ejercicio, como es el caso de los **pasivos por arrendamiento** (NIIF 18.59). Al mismo tiempo, las **diferencias de cambio producidas por la financiación** que ha permitido la obtención de fondos se deben clasificar como los resultados de la partida que la genera; es decir, entre los gastos financieros por captación de fondos (Nota 9).

	(en miles de euros)	2027	Notas
Importe neto de la cifra de negocios		667.000	(3)
Trabajos para el inmovilizado		500	
Variación de existencias de productos terminados		(1.200)	
Aprovisionamientos		(315.000)	(3)
Margen bruto		351.300	
Gastos de personal		(150.000)	
Otros gastos de explotación		(110.000)	
Amortizaciones		(43.000)	
Deterioros y resultados por venta de inmovilizado		(15.000)	
Resultado de explotación		33.300	
Otros ingresos (alquileres)		25.000	(1)
Deterioros en inversiones inmobiliarias		(5.000)	(2)
Ingresos financieros		200	(7)
Beneficios por venta de instrumentos financieros		18.000	(4)
Cambios a valor razonable en instrumentos financieros		(5.000)	(5)
Resultados por aplicación del método de la participación		60.000	(6)
Resultado antes de intereses e impuestos		126.500	
Gastos financieros por la obtención de financiación		(47.000)	
Intereses por captación de financiación		(22.000)	(8)
Diferencias de cambio en financiación		(25.000)	(9)
Gastos financieros por contratos de arrendamiento		(6.000)	
Resultados antes de impuestos		73.500	
Impuesto sobre el beneficio		(18.375)	
Resultado neto		55.125	

El margen bruto (ingresos de actividades ordinarias menos costes de ventas) no es una medida alternativa de rendimiento (NIIF 18.118.a) y se utiliza cuando con ella se ofrece una imagen estructurada de los elementos que componen la cuenta de pérdidas y ganancias.

207.- Alquiler pagado en especie con obra sobre el bien arrendado

Autor: Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía. Experto Contable Acreditado-ECA®

La entidad A (arrendador) cede en alquiler a la entidad B (arrendataria) un inmueble durante un periodo de 15 años y con una renta mensual anticipada de 15.000 euros. La entidad B se compromete a realizar unas mejoras en el edificio que se mantendrán en el edificio al término del contrato, pues su vida útil es de 50 años y le quedan pendientes 25. Estas actuaciones de mejora ascienden a 300.000 euros y otras actuaciones que se consideran reparaciones por 60.000 euros, dado que el edificio estaba en mal estado cuando lo recibió la entidad B. La entidad A pacta en contrato que estos importes se descuenten linealmente con las primeras cuotas que se reciban.

Por la duración del arrendamiento y el valor estimado, la entidad A califica este arrendamiento como operativo.

A efectos de simplificación se han omitido las implicaciones tributarias y la posible revalorización de la renta de alquiler por ajuste a un índice de precios.

¿Cuál es la contabilización que debe realizar la entidad A, arrendadora del inmueble?

Solución

El caso plantea cómo ha de reconocer los desembolsos realizados por la entidad B (arrendataria) los cuales son asumidos por la entidad A (arrendadora). Estos desembolsos corresponden a actuaciones de reparación y de mejora del bien arrendado. En este caso, aunque la ejecución de la actuación lo realice la entidad B, económicamente es como si las hubiese desarrollado el arrendador (entidad A). La entidad B además financia las actuaciones, siendo devuelta con las primeras cuotas.

El ICAC ha resuelto en su boletín del ICAC nº 138 la consulta 1 que presenta el caso de unas actuaciones de mejora desarrolladas por el arrendatario, pero cuyo coste se resarce con una disminución de las cuotas de alquiler. Este caso presenta una parte que responde al planteamiento y solución propuesta por la consulta (actuaciones de mejora) y otra que ha de ser interpretada pues no la regula específicamente la citada consulta.

En un arrendamiento operativo, el arrendador reconoce en su balance de situación el bien arrendado pues no ha transferido sustancialmente los riesgos y ventajas asociados a dicho activo. Por ello, las actuaciones que supongan un incremento de su capacidad productiva, productividad o vida útil son una mejora del activo arrendado, mientras que las actuaciones que se realicen sobre él para mantener su capacidad de producción normas se deben reconocer como otros gastos de explotación (gastos de reparación).

Estos desembolsos realizados por el arrendatario (entidad B) a las empresas que efectúan las mejoras y reparaciones constituyen un anticipo de las cuotas de alquiler que mantiene el arrendatario frente al arrendador. Estos anticipos se irán cancelando conforme se vayan devengado las cuotas de alquiler, que no se van a cobrar en tanto en cuanto subsistan anticipos pendientes de cancelación. El arrendador irá cargando los citados anticipos con abono a los ingresos por alquiler.

El periodo en el que no se va a percibir rentas es de 24 meses (360.000 / 15.000)

El arrendador debe amortizar las mejoras realizadas en el periodo de vida útil estimado.

Los asientos contables serían los siguientes:

En el momento en el que finalizan las obras de reforma que suponen una mejora y la reparación del inmueble, siendo preciso distinguir la parte de anticipo que se cancelará a largo plazo de la que se cancela a corto plazo (a contabilizar como un ajuste por periodificación):

Concepto	DEBE	HABER
Inversiones inmobiliarias	300.000	
Otros gastos de explotación	60.000	
a Anticipos de rentas de alquiler a largo plazo		180.000
a Ingresos anticipados		180.000

Conforme se va liquidando la renta de alquiler:

Concepto	DEBE	HABER
Ingresos anticipados	15.000	
a Otros ingresos (alquileres)		15.000

Adicionalmente, el PGC prevé en el movimiento de la cuenta 181. *Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo* que "Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662". Para ello, sería preciso actualizar (incrementar) el valor de la partida de *Anticipos de renta alquiler a largo plazo* por el coste financiero que supone esta financiación con cargo a gastos financieros del periodo. En definitiva, al arrendador no solo se le facilita la gestión de esas actuaciones, que son por su cuenta, sino que además las está financiando el arrendatario, por ello la necesidad de reconocimiento del componente financiero cuando es superior a 12 meses.

Anualmente es preciso amortizar el incremento de valor en el activo y durante un periodo de vida útil restante del edificio que son 25 años:

Concepto	DEBE	HABER
Dotación a la amortización de inversiones inmobiliarias	12.000	
a Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		12.000

208.- Venta de piezas de automóvil desde un subcontratista al fabricante

Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez

Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®

La entidad A es subcontratista de un importante fabricante de coches y desarrolla varias piezas del modelo X de dicho fabricante. Los moldes empleados para la producción de dichas piezas han sido aportados por el fabricante y los pedidos se realizan por lotes que se remiten a al fabricante (cliente) una vez al mes.

El subcontratista (entidad A) tiene derecho a cobrar las piezas fabricadas, según las especificaciones del cliente, con un diseño exclusivo para ese modelo de vehículo y con unas condiciones económicas que implican al subcontratista disponer de un almacén mínimo de seguridad de piezas ya fabricadas. El acuerdo máster determina que el subcontratista tiene el derecho a cobrar las piezas que son objeto de pedido y las que se encuentran en el almacén de seguridad.

La entrega de las piezas fabricadas por la entidad A se produce en los almacenes del fabricante, momento en el cual se inicia el proceso de facturación y posterior cobro según los plazos estipulados.

Contabilización de esta operación

Solución:

1.- Planteamiento

Esta operación de venta debe ser analizada bajo el modelo de las 5 etapas establecido por la NIIF 15 “Ingresos de contratos con clientes” y la resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, 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.

Este acuerdo configura una obligación de entrega de bienes y de almacenamiento de un stock de seguridad que es preciso evaluar si la entidad A está actuando como depositaria o como parte del proceso que conforman las actividades necesarias para cumplir con la obligación contratada.

El modelo de 5 etapas exige como primer punto la existencia de un contrato. Ese contrato es la combinación del acuerdo máster y el pedido, que bajo dicho acuerdo máster, emite el fabricante de vehículos.

En este caso, las obligaciones de cumplimiento de cada pedido por parte de la entidad A, bajo el acuerdo máster son dos: por una parte, hacer frente a la fabricación de las piezas solicitadas en los pedidos; y, por otra, proveer el stock de seguridad de las piezas suficientes para atender los pedidos urgentes del fabricante al que está obligada. Por todo ello, surge un derecho de cobro incluso si el acuerdo se rescindiera.

2.- Identificación de las obligaciones de cumplimiento

La obligación de entrega de piezas que pueden ser utilizadas individualmente por el cliente se puede considerar como un conjunto de obligaciones similares (una por cada pieza a entregar).

Esto no significa que haya múltiples obligaciones de cumplimiento porque la NIIF 15 prevé que cuando se entregan bienes distintos, pero que son sustancialmente iguales y tienen el mismo patrón de transferencia se deben considerar como una sola obligación de cumplimiento. Este último pasaje se produce cuando se cumplen los criterios para transferir el control al cliente a lo largo del tiempo y, además, se emplee el mismo método para medir el progreso del trabajo para cada uno de los bienes distintos que se van a entregar.

Esta previsión de la NIIF 15.22.b y 23, denominada “serie de bienes distintos”, pretende simplificar la gestión de unas potenciales múltiples obligaciones de cumplimiento (NIIF 15.BC 113).

En este caso, se dan cita bienes distintos, que son sustancialmente iguales y que tienen el mismo patrón de transferencia, como veremos en el siguiente apartado, dado que se cumplen las condiciones para el reconocimiento de la obligación a lo largo del tiempo.

En cuanto a la obligación de un almacenamiento mínimo, cabe plantearse si es una actividad necesaria para desarrollar la actividad o si constituye una obligación de cumplimiento adicional. Esta problemática es similar a la planteada con los costes de transporte. Sin embargo, dado que se considera la actividad como un servicio de construcción, el almacenamiento es una prestación adicional al cliente (el fabricante de automóviles).

Al identificarse dos obligaciones de cumplimiento, producción y almacenamiento, el precio del contrato deberá distribuirse entre ambas: el servicio de fabricación y el de almacenamiento.

3.- Reconocimiento de los ingresos

La cuestión más compleja de este caso es cuándo se reconoce el ingreso. El principio básico es cuándo se satisface la obligación de cumplimiento, la cual consiste en transferir el control del bien al cliente. En el momento que el cliente (fabricante de vehículos), adquiera el control de las piezas, en ese momento ha de reconocerse el ingreso.

El modelo de 5 etapas propone que se analice, en primer lugar, si la obligación se satisface a lo largo del tiempo, para, en el caso de no observarse este patrón de transferencia, determinar en qué momento del tiempo concreto se produce la transferencia.

En el caso que se analiza, la entidad A fabrica bajo pedido, sobre unos bienes que no tienen uso alternativo, ya que son específicos para un modelo concreto de automóvil del fabricante, y la entidad tiene el derecho a cobrar desde que se inicia el pedido y siempre que se finalice la fabricación. En este caso, aunque la facturación tenga lugar en el momento de la entrega al cliente, las condiciones económicas y la imposibilidad de destinar a un uso diferente configuran la transacción como la contratación de un servicio de fabricación, asumiendo el cliente desde el momento que formula el pedido el control de activo en curso.

Una segunda cuestión relacionada con el reconocimiento del ingreso es el tratamiento de la producción destinada a almacén mínimo de seguridad. Como el cliente asume la obligación de abonar el precio de esta producción, que custodia el cliente, se debe entender que esta producción mínima a almacenar es un pedido automático que genera el acuerdo máster. En consecuencia, desde el momento que comienza a fabricarse, la entidad A tiene derecho a recuperar el precio que facturaría por esta producción en caso de finalización del acuerdo.

209.- Ingresos por proyectos de intangibles

*Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez
Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®*

La entidad Research, S.A. realiza actividades de investigación y desarrollo por encargo de grandes empresas energéticas para la mejora de eficiencia y ahorro energético. Estas actividades cuando generan un hallazgo o un prototipo como resultado de un proyecto concreto, el producto final se entrega a la empresa que hizo el encargo, produciéndose la facturación y el cobro en un momento posterior. Por tanto, los trabajos que realiza la entidad Research no tienen fecha de entrega estimada, pues depende del desarrollo y éxito de sus trabajos. En el caso que los trabajos concluyeran sin éxito y, una vez acordado con el cliente la finalización del proyecto (sin éxito), percibiría solo el importe de los costes incurridos más un margen razonable para esta actividad (15% sobre costes incurridos). Si el proyecto tiene éxito se cobraría adicionalmente una prima del 25% del coste del proyecto. En cualquier caso, si el cliente interrumpe el contrato, Research tiene derecho a facturar las horas empleadas por el precio estándar (coste más margen razonable).

La empresa Energy, S.A. encargó a Research, en octubre de 2022, la realización de un proyecto para la mejora de la monitorización y eficiencia de plantas de generación de energía en ubicaciones remotas. Como resultado de dicho proyecto, en marzo de 2024, se entrega una solución para la mejora deseada, acordando entre las partes que el cobro se producirá en junio de 2024.

El total de costes incurridos por Research en el proyecto ha ascendido a 950.000 euros a lo largo de los 18 meses de desarrollo hasta llegar a la solución. A dichos costes se le aplica adicionalmente un margen del 15%.

Escenario 1: ¿Cuándo y cómo se deben reconocer los ingresos derivados de esta operación?

Escenario 2: Si el acuerdo previese el margen solo en caso de éxito del proyecto, otorgando el derecho solo por los costes incurridos en el caso de no tener éxito, ¿cambiaría la solución?

Solución:

1.- Planteamiento

Esta operación de venta debe ser analizada bajo el modelo de las 5 etapas establecido por la NIIF 15 "Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes" y la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, 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 (RICAC de ingresos).

En este caso, la obligación de desempeño es única, y consiste en la de realización de una solución técnica a una situación planteada por el negocio que tiene el cliente Energy. En este caso hay dos cuestiones a dilucidar:

- El momento de cumplimiento de la obligación: Dado que la solución se desarrolla a lo largo de 18 meses de trabajo (aunque al inicio se desconoce la duración total del proyecto), la entrega final se realiza en un momento concreto al final del proyecto. Surge entonces la cuestión de si el cumplimiento de la obligación es a lo largo del tiempo (los 18 meses de trabajos en el proyecto) o en un momento del tiempo (con la entrega de la solución en marzo de 2024).

- La determinación del precio: Este se determina una vez que se ha entregado la solución en caso de éxito, cobrándose con posterioridad. Si no hubiera éxito, Research solo recuperaría los costes, pero sin margen alguno, lo cual se desconoce al iniciar el proyecto.

A la firma del contrato, en octubre de 2022, no es necesario realizar ningún registro contable, ya que, si bien se formaliza un vínculo contractual, aún no hay evento económico alguno que implique el reconocimiento de algún elemento patrimonial.

2.- Determinación del precio (etapa 3)

En ambos escenarios, el precio de este contrato es variable, ya que, por una parte, se desconoce la duración del proyecto, y, por otra, si va a tener éxito o no, y, por tanto, en el caso que se considerase con una alta probabilidad el éxito del proyecto, se incorporaría el margen adicional del 25%, en el escenario 1, y del 40% en el escenario 2. Además, dada la especificidad de la actividad, no hay prácticas comerciales habituales ni políticas aplicables.

Por tanto, en ambos casos, procedería hacer una estimación del precio aplicando uno de los dos métodos contemplados en la norma: el valor esperado o el importe más probable (NIIF 15.53).

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que la parte variable (en este caso el 100%) a incluir en el precio de la transacción se hará solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe de ingresos ordinarios acumulados reconocidos cuando, posteriormente, se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable. Por tanto, cuando no sea altamente probable la reversión de un ingreso significativo, se debería estimar el precio de la transacción sobre el precio fijo (que contiene un margen razonable en el escenario 1) o sobre los costes incurridos (en el escenario 2).

Realizado este análisis, la quinta etapa del modelo de reconocimiento de ingresos es relevante para saber cuándo se transfiere al cliente el servicio o el bien contratado. La decisión sobre este punto puede modificar el diagnóstico sobre la existencia o no de un precio con contraprestación variable.

3.- Cumplimiento de la obligación de desempeño y reconocimiento del ingreso (etapa 5)

Dado el modelo de negocio que tiene Research, surge una duda razonable sobre si se está contratando un input (las horas de trabajo de científicos) o la obtención de un output (proyecto científico finalizado). En definitiva, si la obligación se cumple a lo largo del tiempo o a la entrega, por ello acudimos a las circunstancias previstas en la NIIF15.35 para determinar cuándo una obligación se cumple a lo largo del tiempo:

- La circunstancia que establece *“que el cliente reciba y consuma simultáneamente los beneficios proporcionados por la ejecución de la entidad a medida que esta la lleve a cabo”* claramente no es aplicable al caso planteado, ya que se hace un encargo y no recibe los beneficios del mismo conforme el proyecto se lleva a cabo.
- *“Que la ejecución de la entidad cree o mejore un activo que el cliente controle a medida que el activo se cree o mejore”*, en cuanto a este criterio se ha de analizar si hay transferencia o no del control. Hay transferencia del control de un activo cuando el cliente tiene la capacidad para dirigir su uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos. Los beneficios, en este caso, pueden provenir cuando el

intangible se utilice, se venda, se pignore o se conserve. Por tanto, tampoco este criterio sería de aplicación.

- Por último, *“que la ejecución de la entidad no cree un activo con un uso alternativo para ella y la entidad tenga un derecho exigible al pago de lo ejecutado hasta la fecha”*, para acogerse a este criterio hay que hacer un doble análisis:
 - Al comienzo del contrato habría que hacer una evaluación sobre si el activo tiene o no un uso alternativo. Esta evaluación no se podrá actualizar ni cambiar excepto si las partes acuerdan una modificación del contrato que *“cambie sustancialmente la obligación de ejecución”* (NIIF15.36).
 - Si se tiene o no un derecho exigible al pago de lo ejecutado. Dicho importe no tiene por qué ser un importe fijo (NIIF15.37), lo relevante es que se compense a Research por lo ejecutado, que sería un importe que se aproximase al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, recuperación de los costes soportados por una entidad para satisfacer la obligación de ejecución más un margen de ganancia razonable) (NIIF15.B9).

En el **escenario 1** no se prevé uso alternativo alguno y, respecto a la exigibilidad de la compensación, se contempla la recuperación de los costes más un margen razonable. Por ello, en este escenario, se está contratando un input, el trabajo desarrollado por Research, con independencia del resultado de ese trabajo, y los ingresos se reconocen a lo largo del tiempo.

El posicionamiento del regulador en su repuesta a la consulta número 3 publicada en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) nº 139, de septiembre de 2024, remite a la situación de facto, que podría ser similar al escenario 1 planteado, y concluye que los ingresos se registrarían a lo largo del tiempo, en función del grado de avance, ateniéndose a los criterios de la RICAC de ingresos.

En el **escenario 2** planteado, cuando Research solo recuperaría los costes incurridos y, en caso de éxito, un margen, en principio, la solución que dicta la norma nos conduce a considerar que no se reconoce el ingreso a lo largo del tiempo pues no se tiene derecho al precio, solo a los costes incurridos⁵. Por ello, el ingreso se reconoce en un punto del tiempo que es cuando se entrega el resultado del proyecto al cliente. Mientras tanto, los costes incurridos se reconocen en el activo como existencias.

⁵ El modelo de negocio de Research se fundamentaría en disponer de una cartera de proyectos en los que los exitosos permitiesen aportar los márgenes que no se conseguirían con los proyectos sin éxito. Esta configuración del modelo de negocio implica un grado de incertidumbre en cada proyecto. A mayor incertidumbre, el margen adicional por éxito debe ser superior; por tanto, los honorarios están estructurados con una contraprestación variable. El resultado es que, en unos proyectos, el margen será superior y en otros será nulo o negativo. A nivel de cartera de proyectos, el precio debiera contemplar un margen razonable en la cartera total de proyectos. Visto desde este prisma, en el momento inicial, el precio, que contiene un componente con contraprestación variable, debiera permitir la recuperación del coste más un margen. Sin embargo, entendemos que este razonamiento no tiene encaje en la redacción de la norma que circunscribe la unidad de cuenta al contrato y no a la cartera de contratos. Este modelo de negocio sería el resultado de aplicar la norma contable a cada contrato.

210.- Cesión gratuita de suelo de filial a matriz

*Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez
Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®*

La entidad A, es una filial al 100% de la entidad B. La entidad A realiza una cesión gratuita de un suelo por un periodo de 20 años a favor de la entidad B, sin contraprestación. El valor contable del suelo en la entidad A es de 100.000 euros. El valor razonable del suelo es de 2.000.000 de euros y el valor actual de la renta que se podría obtener por el alquiler del suelo en un plazo de 20 años podría situarse en 900.000 euros.

Cuestiones:

- 1.- Contabilidad de la entidad A.
- 2.- Contabilidad de la entidad B.
- 3.- Contabilidad de la entidad A, en el caso de que la cesión fuese retribuida en condiciones de mercado.

Solución

La transacción descrita es una cesión gratuita por un periodo de tiempo (equivalente a una donación de uso) que, entre partes independientes, daría lugar al reconocimiento de un gasto en el cedente y un ingreso a distribuir en varios ejercicios en el cesionario. Este es un tipo de negocio que no tiene lógica mercantil por lo que no debería ser frecuente entre entidades con ánimo de lucro que actúan de manera independiente en el mercado. Sin embargo, el caso introduce el matiz de que las partes están vinculadas porque el cesionario (entidad B) es el propietario, al 100%, del capital de la entidad cedente (entidad A). Este matiz dota de racionalidad económica a la transacción y exige visitar los fundamentos económicos en las relaciones entre socio y entidad participada.

1.- Contabilidad del cedente (entidad A)

Para la entidad A, una transferencia del uso del suelo por 20 años a su accionista único a título gratuito es equivalente a una distribución de dividendos o una reducción del capital social con devolución de la aportación. Por tanto, la cesión gratuita de un derecho de uso equivale a una reducción del valor contable del activo que se cede temporalmente y, al mismo tiempo, una reducción del patrimonio de la entidad que ha sido transferido.

Si no mediase un acuerdo formal de reducción de capital, se ha de interpretar que se está en presencia de un dividendo con cargo a reservas o resultados. La consulta 1 del BOICAC 137 de marzo de 2024 trata un caso similar al planteado, con la variante de que el propietario es una Administración Pública. La solución que proponemos se fundamenta en lo previsto por dicha consulta.

En el caso planteado, la entidad A debe registrar la baja del activo cedido por la parte proporcional del valor contable. El cálculo se puede determinar como la proporción del valor razonable de la cesión sobre el valor razonable total del activo ($45\% = 900.000/2.000.000$). Por lo tanto, el epígrafe de Terrenos se da de baja a través de una cuenta correctora de valor (Terrenos en cesión sin contraprestación) por 45.000 ($45\% \times 100.000$):

Concepto	Debe	Haber
Reservas	45.000	
a Terrenos en cesión sin contraprestación		45.000

2.- Contabilidad del cesionario (entidad B)

Para la entidad B, el negocio jurídico constituye la percepción de un dividendo y no una cesión gratuita, que se registraría entre partes independientes como una subvención de capital. Por tratarse de entidades vinculadas, y existiendo una relación de dependencia de la entidad B respecto a la A, para esta última constituye un reparto del resultado o reservas.

La normativa sobre subvenciones prevé el caso de subvenciones de capital del socio a la entidad participada, pero no al revés, como es el caso presentado, en el cual la aportación se produce desde la entidad participada (entidad A) al propietario (entidad B).

La Resolución del ICAC 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 establece lo siguiente: "5. Cuando la sociedad acuerde el pago de un dividendo mediante la entrega de un elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos del efectivo, el socio reconocerá la operación aplicando los criterios generales recogidos en este artículo." (artículo 31.5) ¿Implicaría este pasaje reconocerse el ingreso en el momento en el que se recibe la cesión del terreno?. ¿las cesiones de terrenos constituyen un activo para el cesionario si no se le transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas del activo cedido?

De no existir relación de vinculación como la de este caso, la transacción se reconocería como una donación de capital. Esta donación implicaría trasladar a resultados el valor de la donación conforme se diese de baja el activo aportado. Al existir la vinculación entre socio y filial controlada al 100%, el tratamiento es similar en cuanto al momento en el que se reconocería el ingreso, pero de acuerdo con su fondo económico de operación financiera (ingreso por dividendos en lugar de ingreso de explotación). El importe por el que se contabilizaría el activo sería el valor razonable del activo intercambiado; esto es, 900.000 euros.

Concepto	Debe	Haber
Derechos sobre terrenos recibidos en cesión sin contraprestación	900.000	
a Ingresos diferidos por dividendos		900.000

3.- Contabilidad de A en el caso de que la cesión fuese retribuida en condiciones de mercado

Al realizarse una operación en condiciones de mercado, la transacción debe reconocerse como una operación equivalente a un arrendamiento. Al tratarse de la cesión de un terreno, se ha de interpretar que no se transfieren sustancialmente los riesgos y ventajas del activo cedido; por lo que la cesión es equivalente a un arrendamiento operativo. Como tal, la entidad A, debería reconocer anualmente un ingreso periódico por el importe pactado.

211.- Caso sobre el Kit Digital

Autores: Antonio Barral Rivada, Marta de Vicente Lama y Horacio Molina Sánchez
Universidad Loyola Andalucía. Expertos Contables Acreditados-ECA®

La entidad A es una empresa entre 10 y 50 empleados y solicita la ayuda para el Kit Digital por un importe de 7.500 euros. Firma un acuerdo de prestación de soluciones de digitalización con un Agente Digitalizador que incluye las siguientes soluciones de digitalización:

- Servicio de gestión de redes sociales: 2.500 euros (periodo de 12 meses a partir de la concesión)
- Módulo de facturación electrónica: 1.000 euros (se instala el 01/11/2024)
- Módulo de Business Intelligence y analítica: 4.000 euros (se instala el 01/11/2024)

La ayuda se concede el 1 de octubre de 2024 y no existen dudas razonables sobre la recepción de la misma.

Cuestión:

¿Cuál es el tratamiento contable de la operación para la entidad A?

Solución

Base normativa

La ayuda descrita corresponde a las fijadas en la Orden ETD/1498/2021, de 29 de diciembre, *por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la digitalización de pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo, en el marco de la Agenda España Digital 2025, el Plan de Digitalización PYMEs 2021-2025 y el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España -Financiado por la Unión Europea- Next Generation EU (Programa Kit Digital.* Tal y como estipula el artículo 1 “Constituye el objeto de esta Orden el establecimiento de las bases reguladoras para la concesión de las ayudas mediante las que se ejecuta el Programa Kit Digital para la digitalización de pequeñas empresas, microempresas y personas en situación de autoempleo...”.

El proceso de concesión de la ayuda lo resumimos en el siguiente esquema:



Los beneficiarios recibirán una ayuda en función de su tamaño, midiendo éste según su número de empleados. A los efectos de estas bases, el derecho de cobro que nace de la resolución de concesión se denomina bono digital.

Este bono digital no podrá hacerse efectivo hasta que el Agente Digitalizador, en nombre del beneficiario y siendo éste el responsable último, presente la correspondiente cuenta justificativa de la realización de la actividad para la que se concede la subvención y el órgano concedente considere justificada la subvención.

El beneficiario deberá emplear la ayuda concedida, cuyo derecho de cobro se denomina bono digital, en la contratación de una o varias soluciones de digitalización de las disponibles en un Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa. Una vez formalizado el Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización, se procederá a la prestación de la solución de digitalización por parte del Agente Digitalizador.

El pago de la prestación se realizará por el beneficiario mediante la cesión al Agente Digitalizador Adherido de la parte del bono digital asociado al Acuerdo de Prestación de Soluciones de Digitalización suscrito, y abono de la parte correspondiente de los costes no subvencionados.

Sobre el tratamiento contable del Kit Digital se presentó una consulta publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) número 138 publicado en junio de 2024, el Instituto se remite directamente a la *Norma de Registro y Valoración (NRV) 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad*, y, concretamente, al apartado 1.1 Reconocimiento que establece lo siguiente: *“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención...”* Y a su vez se acude a la Disposición Adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que *“...una subvención se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión, y no existan dudas razonables sobre la recepción de la misma...”*

Resolución del caso

Las subvenciones, donaciones y legados **no reintegrables** se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de **reintegrables** se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

A estos efectos, **se considerará no reintegrable** cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Por tanto, se registrarán cuando se cumplan los requisitos para ser consideradas no reintegrables, y se usarán los criterios de imputación a resultados atendiendo a su finalidad.

Los registros contables a efectuar serían los siguientes:

- A la concesión, al no existir dudas sobre la recepción de la ayuda:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
01/10/24	Cuenta a cobrar por subvenciones	7.500	
	Subvenciones oficiales de capital		5.000
	Otras subvenciones		2.500

- Por la facturación del servicio de gestión de redes sociales:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
01/10/24	Servicios profesionales independientes	2.500	
	H.P. IVA soportado	525	
	Cuentas a pagar a c/p		3.025

Este gasto sería objeto de periodificación al cierre del ejercicio.

- Por el pago al proveedor por parte del Agente Digitalizador y del IVA por parte de la empresa:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
01/10/24	Cuentas a cobrar por subvenciones		2.500
	Cuentas a pagar a c/p	3.025	
	Efectivo		525

- Por la instalación y facturación de los módulos contratados:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
01/11/24	Aplicaciones informáticas	5.000	
	H.P. IVA soportado	1.050	
	Cuentas a pagar a c/p		6.050

- Por el pago al proveedor por parte del Agente Digitalizador y del IVA por parte de la empresa:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
01/11/24	Cuentas a pagar a c/p	6.050	
	Cuentas a cobrar por subvenciones		5.000
	Efectivo		1.050

Al cierre del ejercicio, habría que realizar la correspondiente amortización y el traspaso de la subvención a resultados.