

ÍNDICE

Sentencias de interés

**IRPF.**

Tributación de la compensación recibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien, cuando se disuelve el condominio.

[\[pág. 3\]](#)**CRÉDITO CONTRA LA MASA.**

Despido de un trabajador con anterioridad a la declaración del concurso pero declarando la improcedencia del mismo y la fijación de una indemnización con posterioridad a la fecha de declaración del concurso. El **momento** en que se produzca el **reconocimiento de la improcedencia** del despido como causa de la indemnización **es el relevante en el ámbito del concurso de acreedores.**

[\[pág. 3\]](#)**CONCURSO DE ACREEDORES.**

Responsabilidad del administrador concursal por daños ocasionados a un acreedor contra la masa, por no haber respetado el orden de pagos. Comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la acción individual de responsabilidad del art. 36.6 LC.

[\[pág. 4\]](#)**CONCURSO DEL ARRENDADOR.**

Reclamación de rentas de arrendador en concurso contra el arrendatario. La interrupción de la prescripción prevista en la Ley Concursal solo opera respecto de las acciones de los acreedores contra el concursado, pero no a la inversa.

[\[pág. 5\]](#)

Sentencia del TC interés

**SUSPENSIÓN DE DESAHUCIOS.**

El Pleno del TC desestima el recurso contra el Decreto-ley 16/2021 relativo a la prórroga temporal de la suspensión de los desahucios y lanzamientos a personas económicamente vulnerables sin alternativa habitacional durante el periodo comprendido entre el 4 de agosto y el 31 de octubre de 2021.

[\[pág.6\]](#)

Conclusiones del Abogado del TSJUE interés

**CLÁUSULAS SUELO.**

Según la Abogada General Medina, la transparencia de las cláusulas suelo incluidas en los contratos de préstamo hipotecario puede ser examinada en el marco de una acción colectiva. Ello es así incluso en el caso de una acción dirigida contra más de un centenar de instituciones financieras españolas.

[\[pág.8\]](#)

Consultas BOICAC

i/c/a/c/**BOICAC Nº 136/2023 Consulta 1.**

Sobre la 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.

[\[pág. 10\]](#)**i/c/a/c/****BOICAC Nº 136/2023 Consulta 2.**

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

[\[pág. 11\]](#)**i/c/a/c/****BOICAC Nº 136/2023 Consulta 3.**

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

[\[pág. 15\]](#)**i/c/a/c/****BOICAC Nº 136/2023 Consulta 4.**

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

[\[pág. 19\]](#)**i/c/a/c/****BOICAC Nº 136/2023 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.

[\[pág. 22\]](#)**i/c/a/c/****BOICAC Nº 136/2023 Consulta 6.**

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

[\[pág. 23\]](#)

Sentencias de interés

IRPF. Tributación de la compensación recibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien, cuando se disuelve el condominio.



Fecha: 05/12/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 05/12/2023](#)

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en

"[...] Determinar en qué casos la compensación percibida por el comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve un condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una **ganancia patrimonial sujeta al IRPF**, teniendo en consideración la posible diferencia de valoración de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y, en su caso, que aquella compensación fuera superior al valor de la parte proporcional que le correspondiera sobre ese bien [...]".

El Tribunal **reitera la doctrina jurisprudencial** fijada en su sentencia de 10 de octubre de 2022, RC 5110/2020, considerando que:

"La compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero **la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva.**"

CRÉDITO CONTRA LA MASA. Despido de un trabajador con anterioridad a la declaración del concurso pero declarando la improcedencia del mismo y la fijación de una indemnización con posterioridad a la fecha de declaración del concurso. El **momento** en que se produzca el **reconocimiento de la improcedencia** del despido como causa de la indemnización **es el relevante en el ámbito del concurso de acreedores.**



Fecha: 09/11/2023

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia de la AP de Alicante de 09/11/2023](#)

De lo que no cabe duda es que en el caso D. Augusto , **trabajador de la luego concursada**, cesó de su puesto de trabajo como consecuencia del despido de su empleador alegando causas económicas con anterioridad a la declaración del concurso del empresario, **y que como consecuencia de una demanda**, una Sentencia dictada por un Juzgado de lo Social declara, **estando ya el empleador en concurso de acreedores el despido improcedente**, condenando al empresario a optar entre la readmisión y abono de los salarios de tramitación desde la fecha del despido hasta la fecha de la sentencia, o la indemnización que se fija -7.612,71 euros-, **optándose finalmente por la indemnización.**

Lo que se cuestiona el administrador concursal en su recurso en suma es si el crédito indemnizatorio debe **considerarse anterior o posterior a la declaración de concurso** pues, como

dice el TS de 24 de julio de 2014, "Interpretando de modo coordinado los arts. 84.2.5 ° y 91.1 de la Ley Concursal, el elemento temporal determinante para su consideración como créditos contra la masa, frente a los previstos como créditos con privilegio general por el art. 91.1 de la Ley Concursal, consiste en que el devengo del crédito se produzca después de la declaración del concurso, puesto que tendrán la consideración de créditos concursales los " devengados con anterioridad a la declaración de concurso " (inciso final del art. 91.1° de la Ley Concursal), aunque el reconocimiento o declaración judicial de los mismos se produjera con posterioridad a tal declaración, en cuyo caso hasta ese momento tendrían la consideración de crédito litigioso y por tanto contingente, art. 87.3 de la Ley Concursal".

En consecuencia **la cuestión está en la discrepancia sobre si el devengo del crédito se produce a la fecha de efectos del despido -antes del concurso- o con ocasión de la opción indemnizatoria -después del concurso-**.

Pues bien, el momento del devengo del crédito en los casos de discrepancia entre la fecha de cese efectivo de la relación laboral y la decisión de improcedencia del despido y fijación de indemnización **está en el reconocimiento de la improcedencia del despido**, que es la causa del proceso **y no su efecto**, y por tanto solo cuando nace el derecho indemnizatorio surge el crédito coincidiendo de este modo con el momento del devengo.

Que se considere que el despido ocurrido en la fecha que tiene lugar -en este caso, con la entrega de la carta de despido- como improcedente, en absoluto retrotrae el devengo porque cuando tiene lugar es presuntivamente procedente hasta que se destruye tal presunción a partir de su impugnación por el trabajador que logra una decisión contradictoria judicial.

En definitiva, **el momento en que se produzca el reconocimiento de la improcedencia del despido como causa de la indemnización es el relevante en el ámbito del concurso de acreedores**, porque lo contrario supondría alterar la naturaleza que aplicando la Ley Concursal le correspondería a ese crédito en función de los acuerdos entre las partes cuando únicamente el crédito por indemnización devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso de acreedores puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa.

CONCURSO DE ACREEDORES. Responsabilidad del administrador concursal por daños ocasionados a un acreedor contra la masa, por no haber respetado el orden de pagos. Comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la acción individual de responsabilidad del art. 36.6 LC.



Fecha: 09/01/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 09/01/2024](#)

El demandante que ejercita la acción, **un acreedor contra la masa, no está en condiciones de ejercitar su acción para la indemnización del daño sufrido** (la frustración del cobro de su crédito contra la masa, nacido del suministro de combustible a la concursada durante los primeros meses desde la apertura del concurso) **como consecuencia de la conducta antijurídica imputada a la administración concursal** (alteración injustificada del orden legal de pago de los créditos contra la masa) **hasta que no tenga certeza de que su crédito quedará impagado y en qué medida, lo que ordinariamente aflorará con claridad cuando acaben las operaciones de liquidación de los activos y no haya expectativa de reintegración de activos a la masa que pudieran servir para pagarle.**

CONCURSO DEL ARRENDADOR. Reclamación de rentas de arrendador en concurso contra el arrendatario. La interrupción de la prescripción prevista en la Ley Concursal solo opera respecto de las acciones de los acreedores contra el concursado, pero no a la inversa.



Fecha: 08/01/2024

Fuente: web del Poder judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 08/01/2024](#)

El 27 de noviembre de 2008, la **compañía mercantil Jaspe 2000 S.L.** (en adelante, Jaspe) **celebró un contrato de arrendamiento con opción de compra con D. Romeo** sobre una finca.

El 4 de febrero de 2011, **Jaspe fue declarada en concurso.**

El 13 de julio de 2017, Jaspe, que seguía en concurso, **presentó una demanda contra el Sr. Romeo**, en reclamación de las rentas debidas por el mencionado arrendamiento (cien meses), por importe de 39.737,30 €.

La sentencia recurrida consideró que, respecto de las rentas anteriores a la declaración de concurso, **resultaba aplicable la interrupción de la prescripción prevista en el art. 60.1** de la Ley 22/2003, Concursal

El único motivo de casación denuncia la infracción del art. 60 LC, por aplicación indebida, y del art. 1966.2 CC, por falta de aplicación.

En el desarrollo del motivo, la parte recurrente alega, resumidamente, que la interrupción de la prescripción prevista en el art. 60.1 LC solo es aplicable a las acciones de los acreedores en reclamación de sus créditos contra el concursado, pero no a las acciones del concursado contra sus deudores.

En la fecha en que se interpuso la demanda, el art. 60.1 LC establecía:

"Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración".

De la propia literalidad del precepto se desprende que la interrupción de la prescripción afecta solamente a las acciones de los acreedores contra el concursado, pero no al contrario, sobre lo que nada se dice.

Actualidad del TC

SUSPENSIÓN DE DESAHUCIOS. El Pleno del TC desestima el recurso contra el Decreto-ley 16/2021 relativo a la prórroga temporal de la suspensión de los desahucios y lanzamientos a personas económicamente vulnerables sin alternativa habitacional durante el periodo comprendido entre el 4 de agosto y el 31 de octubre de 2021.



Fecha: 19/01/2024

Fuente: web del TC

Enlace: [Nota informativa](#)

El Pleno del Tribunal Constitucional ha desestimado por mayoría el recurso de inconstitucionalidad promovido por más de cincuenta diputados del grupo parlamentario Vox del Congreso de los Diputados contra el artículo Segundo.Dos del Real Decreto-ley 16/2021, de 1 de 3 de agosto, por el que se adoptan medidas de protección social para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, que modifica el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19. Los incisos objeto de impugnación hacen referencia a la prórroga temporal, del 4 de agosto de 2021 al 31 de octubre de 2021, de la potestad de suspensión de los procedimientos de desahucio y de los lanzamientos para personas económicamente vulnerables sin alternativa habitacional que traigan causa de un proceso penal. Los recurrentes consideran que los incisos cuestionados incurren en un triple reproche constitucional: i) un incumplimiento en los requisitos exigidos por el art. 86.1 CE para la utilización del decreto-ley, en su doble vertiente de falta de presupuesto habilitante y de extralimitación de su contenido por afectar al derecho de propiedad (art. 33 CE); (ii) una vulneración del contenido esencial del derecho de propiedad (art. 33 CE); y (iii) una contravención del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales en sus propios términos (art. 24.1 CE), en relación con la potestad de los jueces y tribunales para hacer ejecutar lo juzgado (arts. 117 y 118 CE).

La sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado Ramón Sáez Valcárcel, comienza abordando la pervivencia del objeto del recurso, dado que, durante la pendencia del proceso, la norma no solo ha agotado sus efectos sino que ha sido expresamente derogada. Es, por ello, que se declara la pérdida de objeto respecto de las alegaciones sustantivas ligadas al derecho de propiedad y a la tutela judicial efectiva.

Respecto de la concurrencia del presupuesto habilitante exigido por el art. 86.1 CE, la sentencia sostiene que el Gobierno ha justificado de forma suficientemente explicitada y razonada la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad de la aprobación mediante decreto-ley de la prórroga temporal de esta medida de suspensión de los lanzamientos; justificación hallada en la subsistencia de los efectos de la crisis sanitaria, económica y social provocada por la pandemia a la fecha de promulgación del decreto ley aquí impugnado, tan solo tres meses después de la finalización del Estado de alarma, siendo relevante atender a la situación de vulnerabilidad económica de las personas que, habitando el inmueble sin título, no tienen vivienda alternativa en la que habitar, siendo secundario el tipo de procesos en el que pueden ser desalojados.

Asimismo, la sentencia considera que existe una relación directa entre la situación de vulnerabilidad y extrema de necesidad que define el Gobierno y la medida que contempla la norma de conferir a

los jueces potestad para suspender el lanzamiento de la vivienda de las personas que se encontraran en dicha circunstancia y carecieran de alternativa habitacional.

En lo que concierne a la extralimitación material del decreto-ley, la sentencia descarta que se haya vulnerado los límites materiales fijados por el art. 86.1 CE en relación con el uso del decreto-ley, por afectar al derecho de propiedad (art. 33 CE), siguiendo en este punto a las SSTC 9/2023, de 22 de febrero, y 15/2023, de 7 de marzo, que resolvieron esta misma queja contra el Real-Decreto-ley 1/2021, que introdujo ex novo esta medida de suspensión de los lanzamientos derivados de causas penales a personas económicamente vulnerables sin alternativa habitacional durante la vigencia del estado de alarma. La sentencia considera ahora que la prórroga temporal de estas suspensiones constituye una medida limitada en cuanto a su ámbito de aplicación subjetivo y objetivo, que ni tiene por objeto una regulación directa y general del derecho de propiedad de la vivienda (art. 33 CE), ni afecta, por ello, a su contenido esencial. Una medida que responde a una finalidad de interés social –la protección de las personas en situación de vulnerabilidad como consecuencia de la crisis generada por el Covid-19–, que incide de forma mínima y temporal sobre el derecho de propiedad, incidencia que además podrá ser objeto de compensación económica.

La sentencia cuenta con el voto particular de los magistrados Ricardo Enríquez Sancho, Enrique Arnaldo Alcubilla, Concepción Espejel Jorquera y César Tolosa Tribiño.

Los magistrados discrepantes consideran que el Gobierno no ha efectuado una presentación “explícita y razonada” de la situación de “extraordinaria y urgente necesidad” necesaria para aprobar un decreto-ley, como exigen el art. 86.1 de la Constitución y la doctrina reiterada del tribunal. Las explicaciones del Gobierno aluden al aumento de los lanzamientos “civiles” en los meses anteriores, no a los penales, y sin embargo la norma recurrida extiende a estos últimos la posibilidad de suspensión ya prevista inicialmente para los primeros. La corrección lógico-formal de la explicación ofrecida por el Gobierno para aprobar un decreto-ley forma parte del “control externo” de esa justificación que efectúa el tribunal, según doctrina reiterada.

Además, consideran igualmente fundado el segundo motivo del recurso: la prohibición de suspender lanzamientos penales “afecta” al derecho constitucional de propiedad en contra de la prohibición establecida para este tipo de normas en el art. 86.1, en relación con el art. 33, ambos de la Constitución. Una norma de ese tipo deber sido haberse aprobada, en su caso, por ley del parlamento, y no por decreto-ley del Gobierno. La suspensión de lanzamientos no puede considerarse una limitación “temporal” de la propiedad, como dice la mayoría, porque ha rebasado ampliamente su vigencia original vinculada al segundo estado de alarma por la crisis del Covid-19 declarado por el Gobierno, que decayó el 9 de mayo de 2021, y se ha extendido mediante decretos-leyes concatenados y sucesivos (ocho en tres años) hasta el 31 de diciembre de 2024, según la última prórroga aprobada por Real Decreto-ley 8/2023. Con posibilidad, además, de mantenerse más allá de esa fecha por aplicación de la disposición transitoria tercera de la Ley de vivienda de 2023, igualmente modificada por el mismo Real Decreto-ley 8/2023 para acompañarla a esa última prórroga. Esta sucesión de prórrogas ha convertido una intervención temporal y excepcional que podía justificarse en una regulación general e indefinida del derecho de propiedad que está fuera del alcance de los decretos-leyes del Gobierno, según sentencias anteriores que declararon inconstitucionales decretos-leyes autonómicos análogos (SSTC 93/2015 y 16/2021).

Conclusiones del Abogado General del TSJUE de interés

CLÁUSULAS SUELO. Según la Abogada General Medina, la transparencia de las cláusulas suelo incluidas en los contratos de préstamo hipotecario puede ser examinada en el marco de una acción colectiva. Ello es así incluso en el caso de una acción dirigida contra más de un centenar de instituciones financieras españolas.



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del TSJUE

Enlace: [Comunicado de prensa de 18/01/2024](#)

Las cláusulas suelo eran cláusulas tipo contenidas en los contratos de préstamo hipotecario a interés variable celebrados con consumidores por un número considerable de entidades financieras en España. Estas cláusulas fijaban un umbral (o suelo) por debajo del cual no podía situarse el tipo de interés variable, aun cuando el tipo de referencia (generalmente el Euribor) fuera inferior a ese mínimo. Cuando los tipos de referencia cayeron muy por debajo de ese umbral, los consumidores se percataron de que no podían beneficiarse de esa bajada y de que tenían que seguir pagando el tipo de interés mínimo (que solía situarse entre el 2% y el 5%) a pesar de tener una hipoteca a tipo variable. Consumidores individuales y asociaciones de consumidores han incoado miles de pleitos en España invocando la ilegalidad de las cláusulas suelo en virtud de la Directiva sobre las cláusulas abusivas 1 y reclamando la devolución de los intereses abonados en exceso.

La Asociación de Usuarios de Bancos, Cajas de Ahorros y Seguros de España (**ADICAE**) ha ejercitado **una acción colectiva contra ciento una entidades financieras que operan en España**. Dicha Asociación pretende que esas entidades cesen en el uso de las cláusulas suelo («acción de cesación») y que se devuelvan las cantidades pagadas en aplicación de esas cláusulas («acción de restitución»). Tras efectuar llamamientos en medios de comunicación de difusión nacional, **ochocientos veinte consumidores** se personaron en apoyo de la acción colectiva.

Al haber visto desestimadas sus pretensiones en dos ocasiones, los bancos interpusieron recurso ante el Tribunal Supremo. Dicho Tribunal alberga dudas acerca de la adecuación del procedimiento colectivo para llevar a cabo un control de la transparencia de las cláusulas suelo para apreciar si revisten carácter abusivo, habida cuenta, en particular, de los numerosos consumidores y entidades financieras afectados.

La Abogada General Laila Medina señala que nada en la Directiva apunta a que no se pueda llevar a cabo el control de esa transparencia en el contexto de una acción colectiva. Además, **el control judicial de transparencia en los procedimientos colectivos es adecuado y posible**. Solo debe adaptarse a las características específicas de las acciones colectivas, como su nivel de abstracción, y centrarse en la práctica contractual y pre-contractual estándar del profesional frente al consumidor medio. Excluir el examen de la transparencia de las cláusulas contractuales en el marco de los procedimientos colectivos sería contrario a la finalidad de las acciones colectivas y resultaría

incompatible e incoherente con la legislación de la Unión que persigue reforzar la tutela judicial de los intereses colectivos de los consumidores.

También es posible llevar a cabo dicho control judicial cuando el procedimiento se dirige contra un número considerable de entidades financieras y afecta a numerosos contratos, siempre que los profesionales pertenezcan al mismo sector económico, las cláusulas contractuales sean similares y se garantice el derecho de cada entidad financiera a la tutela judicial efectiva. La Abogada General Medina subraya que incumbe al Tribunal Supremo determinar si existe un grado de similitud suficiente para permitir que siga adelante la acción colectiva. A este respecto, puede tener en cuenta que los profesionales son todos entidades bancarias y que las cláusulas controvertidas son cláusulas suelo tipo incluidas en contratos hipotecarios y cuyo efecto es excluir la variabilidad del tipo de interés por debajo de un determinado nivel. Según la Abogada General, todos estos elementos pueden constituir un fuerte indicio de que existe una similitud suficiente.

La Abogada General considera que es posible utilizar **el estándar del consumidor medio para llevar a cabo el control de transparencia en el asunto pendiente ante el Tribunal Supremo,** pues este estándar objetivo de apreciación es independiente de las características y del número de consumidores afectados.

Consultas BOICAC

BOICAC N° 136/2023 Consulta 1.

Sobre la 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.



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-1](#)

Respuesta La consulta versa sobre la aplicación en España de la excepción temporal obligatoria al reconocimiento y revelación de información de activos y pasivos por impuestos diferidos que derivan de la reforma fiscal internacional del Pilar Dos de la OCDE, así como los requerimientos de información específicos. Todo ello en línea con la modificación de la NIC-UE 12 adoptada por Reglamento (UE) 2023/2468 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2023.

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 (Directiva comunitaria del impuesto), 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** (en adelante, Pilar Dos).

La Directiva se aplicará a las entidades constitutivas en un Estado Miembro que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo.

Para el establecimiento de un nivel mínimo de imposición, en consonancia con las normas del Pilar Dos, la Directiva ha establecido un impuesto complementario basado en las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, así como en un régimen del impuesto complementario nacional.

La Directiva está pendiente de transposición al ordenamiento interno mediante ley que se aplicará respecto a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023.

Algunos operadores han planteado dudas sobre el posible impacto del modelo de la OCDE en los impuestos diferidos en los estados financieros. Estas cuestiones son difíciles de resolver a corto plazo, dada la complejidad que introduce el modelo de la OCDE y su inminente aplicación. En materia contable, el IASB emitió el 23 de mayo de 2023 las modificaciones introducidas en la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias en consonancia con la reforma fiscal internacional. El objetivo global que ha perseguido el IASB con estas modificaciones es establecer ciertas cautelas que eviten diferentes interpretaciones de la NIC 12, como consecuencia de la complejidad normativa y del posible desfase en la promulgación de la nueva legislación en las distintas jurisdicciones. Dichas modificaciones han introducido una excepción temporal obligatoria a la contabilización de los impuestos diferidos derivados de la aplicación de las normas del Pilar Dos de la OCDE, así como requerimientos de información específicos para las empresas afectadas.

Las normas contables que regulan el impuesto sobre beneficios en España son la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13ª Impuesto sobre beneficios, contenida en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y la Resolución de 9 de febrero de 2016,

del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (RICAC del Impuesto).

Por lo tanto, en línea con la modificación realizada por el IASB, y por otros países europeos de nuestro entorno, se hace necesario la introducción en nuestro marco local a nivel individual y consolidado (PGC y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas - NFCAC- aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre) de la excepción temporal al reconocimiento y divulgación de los activos y pasivos por impuesto diferido surgidos del impuesto complementario basado en las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, así como en un régimen del impuesto complementario nacional, en línea con las modificaciones incluidas en la NIC-UE 12.

En el supuesto de que la transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2022/2523 no se produjera a tiempo en nuestro país, puede ser que filiales de matrices domiciliadas en otros Estados Miembros que sí la hubieran traspuesto se vieran obligadas a dar la información a nivel individual o consolidado en el marco contable nacional, información que no se exige a los grupos cotizados que aplican normativa internacional por los motivos expuestos.

Para evitar esta circunstancia, este Instituto va a promover una modificación normativa que introduzca un cambio en la NRV 13ª del PGC en línea y con el mismo contenido que ha aprobado la Unión Europea a raíz de la adopción del Reglamento de modificación de la NIC-UE 12 mencionado.

BOICAC N° 136/2023 Consulta 2.

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



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-2](#)

La consulta versa sobre el contenido que debe incluirse en la **nota 13.2.2 del modelo de memoria** del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, tras la modificación introducida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero. Esa indicación de la memoria, en relación con los saldos del contrato, estipula que:

"2. Saldos del contrato

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".

En concreto, a la vista 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 (RICAC de ingresos), el consultante pregunta:

- ☞ Qué debe entender por activo y pasivo del contrato, y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el Apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir, aparentemente, en el PGC una definición específica.
- ☞ Si las cuentas a cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro, no tienen la consideración de activo del contrato.
- ☞ Si tienen la consideración de activo del contrato los siguientes activos:
 - El derecho a la contraprestación de una entidad surgido de la transferencia de bienes o servicios al cliente cuando la entidad no dispone de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada;

- El derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución; Los costes incrementales de la obtención de un contrato;
 - los 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;
- ✂ Si tienen la consideración de pasivo del contrato el pasivo registrado por la entidad por las cantidades recibidas del cliente o por las que tenga un derecho incondicional a recibir (esto es, anticipos de clientes) antes de que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente.
- ✂ En particular, se plantea si tienen la consideración de pasivo del contrato los siguientes conceptos:
- 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.);
 - Los pagos iniciales no reembolsables realizados por clientes que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio.
- ✂ Por último, en relación con la Nota 13.2.2 que indica: “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”, se solicita aclaración sobre las circunstancias que permitirían no informar en la memoria de dichos saldos y si sería posible crear epígrafes específicos en el balance con el fin de evitar dar desgloses en memoria y presentarlos por separado.

A continuación, **se procede a responder a las preguntas formuladas.**

Respecto a la definición de activo y pasivo del contrato y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el Apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir en el PGC una definición específica, se recuerda lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 3. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) en el sentido de que: "En el caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, incluidas las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea."

Las definiciones de activos y pasivos del contrato incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 son las siguientes:

"Activo por contrato: 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).

Pasivo por contrato: 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)."

Estas definiciones no se consideran contrarias a la regulación contenida en el PGC y la RICAC de ingresos por lo que pueden traerse a colación para interpretar los conceptos a los que alude el consultante.

Por otro lado, la RICAC de ingresos, en su artículo 33. Criterios de presentación en el balance da respuesta a gran parte de las preguntas planteadas, estableciendo lo siguiente:

“1. Los derechos incondicionales a recibir la contraprestación se mostrarán como una cuenta a cobrar (activo financiero) en el epígrafe B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar» del activo corriente del balance, si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación. Adicionalmente, si su vencimiento es superior al año, la partida del epígrafe B.III del activo corriente del balance se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento de las cuentas a cobrar fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

3. 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.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.”

Por tanto, teniendo en cuenta lo indicado, **se pueden hacer las siguientes consideraciones en cuanto a las cuestiones concretas planteadas por el consultante:**

Del literal del artículo 33 de la RICAC de ingresos, se desprende que la empresa debe reconocer como **un activo del contrato el derecho a la contraprestación por haber transferido el control de los bienes o servicios al cliente, si bien no es un derecho incondicional.**

En cuanto a la presentación, reflejará un activo del contrato siguiendo el criterio establecido en el apartado 1 del artículo 33 y teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) 5.^a Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo del PGC:

“(…) 4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes. 5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado. 6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad. (...)”

La empresa podrá crear **nuevas partidas o bien subdividir las existentes** dentro del epígrafe B.III del activo corriente del balance, o, en su caso del epígrafe A.VII del activo no corriente para diferenciar el activo que surge por el derecho incondicional a la contraprestación (cuenta a cobrar) del activo que surge

cuando no tiene dicho derecho incondicional. No obstante, independientemente de la opción elegida, este concepto deberá desglosarse de forma expresa en la memoria en cumplimiento del último inciso de la nota 13.2.2 que se ha reproducido más arriba.

El derecho a la devolución de los productos vendidos contemplando en el artículo 24 de la RICAC de ingresos se registrará en la partida 1. "Comerciales" o 4. "Productos terminados" del epígrafe B.II "Existencias" del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. "Existencias" del activo corriente del modelo abreviado de balance, pudiendo desglosar dichas partidas para diferenciar dichos productos del resto de las existencias.

Los costes incrementales de obtención de un contrato previstos en el artículo 21 de la RICAC se califican **como gasto periodificable si la empresa espera recuperar ese importe** a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato, que se imputarán de forma sistemática en la partida "Otros gastos de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias".

En cuando a **los costes de cumplimiento de un contrato** previstos en el artículo 22 de la RICAC de ingresos **se califican como existencias si constituyen un factor de producción ligado al ciclo** de explotación de la empresa, en caso contrario se tratan como inmovilizado intangible.

Las instalaciones generales y específicas y los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras, previstas en la Norma Decimotercera de la Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción se califican como existencias, y en caso de que se relacionen directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica se pueden considerar como costes derivados del cumplimiento de un contrato.

El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes, de acuerdo con el artículo 12 de la RICAC de ingresos, se considerará como una reducción del precio de la transacción, a menos que sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la empresa.

El pasivo por las cantidades que la empresa reciba del cliente, o por las que tenga un derecho incondicional a la contraprestación a las que se refiere el artículo 33.3 de la RICAC de ingresos es un pasivo del contrato que se presentará en el balance en la partida que prevé dicho artículo, pudiendo ser objeto de desglose, en cuyo caso no se desglosará en memoria.

El pasivo por reembolso en el caso de ventas con derecho a devolución, previsto en el artículo 24 de la RICAC, se mostrará en el epígrafe C.II "Provisiones a corto plazo" del pasivo corriente del balance. Este mismo criterio se aplicará a la provisión constituida de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.4 de la RICAC.

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, pueden considerarse pasivo del contrato.

Finalmente, **indicar que en caso de que no se presenten por separado en el balance las cuentas por cobrar, los activos y pasivos del contrato, haciendo uso de la facultad prevista en la NECA 5ª del PGC anteriormente mencionada, se deberán desglosar en memoria.**

BOICAC N° 136/2023 Consulta 3.

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



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-3](#)

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 de sus acciones 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 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.

En el referido contrato de compraventa se manifiesta que el mismo es el resultado de la situación de conflicto societario permanente que mantenían los dos socios titulares del 50 por ciento cada uno del capital de "B", lo que puso de manifiesto la imposibilidad de mantenimiento de una situación de control conjunto del Grupo "B" por parte de los socios. Por esta situación convinieron en resolver el conflicto mediante la venta de las participaciones que ostentaba "A" en "B" a favor de ésta, quien las adquirió en régimen de autocartera para su posterior amortización; adquisición pendiente de consumación en los tramos siguientes al primero.

El motivo fundamental por el que se utilizó esta fórmula de transmisión por paquetes 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 entraría 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 tanto, realiza las siguientes anotaciones contables:

- a) Teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 8ª. Activos financieros del Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), se entiende que no se dan las condiciones para dar de baja el activo financiero (acciones de "B") y por ello el reconocimiento del ingreso se difiere hasta cada vencimiento, por la diferencia entre el precio percibido y el valor contable del número de participaciones transmitidas, debido a que en cada vencimiento se produce la cesión de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo.
- b) Teniendo en cuenta tanto la definición de activos del Marco Conceptual del PGC de PYMES y la consulta 5 del BOICAC número 77, de marzo de 2009, por la cual un derecho de crédito se reconocerá siempre que no existan dudas que dicho reembolso será percibido, no se reconoce ningún activo financiero por el crédito correspondiente a los importes pendientes de cobro del precio de venta, debido a que se considera que esta operación es de elevado riesgo financiero en el cobro, con dudas razonables en el inicio de la operación de que se producirá el cobro de dichos plazos.

Después de esta descripción, se pregunta si el citado tratamiento contable se considera correcto o si por el contrario la baja de la totalidad de las participaciones se debió contabilizar en la fecha en que se acordó la compraventa lo que a su vez hubiera exigido reconocer un crédito por su valor actual neto, de forma que cada año procedería actualizar ese crédito con el registro del ingreso financiero por el interés implícito devengado.

Del escrito de la consulta se deduce que la sociedad "A" aplica el PGC de PYMES. El criterio para determinar cuándo procede contabilizar la baja de un activo financiero en aplicación de este marco de información se regula en el apartado 4. Baja de activos financieros de la NRV 8ª. Activos financieros, como sigue:

"4. Baja de activos financieros

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 las operaciones de cesión en las que de acuerdo con lo anterior no proceda dar de baja el activo financiero (como es el caso del descuento de efectos, del "factoring con recurso", de las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés, de las cesiones de activos en las que la empresa cedente retiene el riesgo de crédito o la obligación de pagar intereses hasta que se cobre el principal al deudor), se registrará adicionalmente el pasivo financiero derivado de los importes recibidos."

A la vista de lo anterior, **el adecuado tratamiento contable de los hechos que se describen en la consulta 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.

En el primer escenario se estaría asumiendo que el acuerdo firmado es un contrato de compra y venta 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 compra y venta del primer tramo -pagado- y un compromiso de compra y venta de cada uno de los tramos no ejecutados -pendientes de pago-.

Pues bien, sin perjuicio de que pronunciarse sobre el fondo de la cuestión planteada corresponde en última instancia a los administradores de las sociedades que intervienen en la operación, a la vista de todos los antecedentes y circunstancias, desde una perspectiva general, cabe realizar las siguientes consideraciones:

1ª. 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. **Las observaciones que se formulan a continuación 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.**

2ª. 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.

3ª. La consulta 5 del BOICAC número 77, de marzo de 2009, hace referencia a la posible indemnización a percibir como consecuencia de un siniestro sufrido en un activo de una entidad, indicando la no procedencia en la contabilización de un crédito a cobrar *"hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde"*.

Por lo tanto, esa interpretación se emitió bajo la premisa de que la empresa no conocía de forma certera ni el importe de la indemnización ni si se producirá su cobro.

Es decir, la situación contemplada en esa consulta difiere de la planteada en la que ahora nos ocupa, porque en el presente caso, 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 de cuyo nacimiento y valoración no cabe duda.

4ª. Sobre la base de estos indicadores, y al margen de la conclusión a la que se pudiera llegar desde una perspectiva estrictamente mercantil, 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.

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.**

5ª. 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.**

BOICAC N° 136/2023 Consulta 4.

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



Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del ICAC

Enlace: [BOICAC 136/Diciembre2023-4](#)

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.



EJERCICIO 2021:	
Beneficios: 200 u.m	
Hasta 01/06/2021	100
Desde 01/07/2021 hasta 31/12/2021	100
Reservas previas	300

EJERCICIO 2022:
Junta 30/06/2022 se aprueba reparto de beneficios de 200 u.m con cargo a resultados de 2021
Beneficios generados 2022: 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 previsional 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.

Sobre la aplicación del resultado, el artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, dispone lo siguiente:

“Artículo 273. Aplicación del resultado.

- 1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.*
- 2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.*
- 3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.”*

Con fecha 11 de marzo de 2019 se publicó en el BOE la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (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.

En relación con la aplicación del resultado, la citada Resolución dedica sus artículos 28 a 31, ambos inclusive. En particular, el artículo 31 recoge la contabilización de la aplicación del resultado por parte del socio indicando lo siguiente (énfasis añadido):

“1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos. A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición. 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.

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.

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, 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. (...)”

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.** 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 otro lado, el TRLSC regula el dividendo a cuenta en el artículo 277. Cantidades a cuenta de dividendos como sigue:

“La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos sólo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:

a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.

b) La cantidad a distribuir no podrá exceder 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.”

Este régimen legal tiene por objetivo velar porque el acuerdo de reparto de un dividendo a cuenta se soporte en la efectiva generación de beneficios hasta la fecha en que se adopta esa decisión.

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.

En consecuencia, si antes de aprobarse un dividendo ordinario se repartiese un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2022 ambas regulaciones no son excluyentes, sino que se deberían aplicar de forma simultánea en relación con su exclusivo y concreto alcance, en los términos que se han detallado.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

BOICAC N° 136/2023 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.

**Fecha:** 18/01/2024**Fuente:** web del ICAC**Enlace:** [BOICAC 136/Diciembre2023-5](#)

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 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 normativa aplicable en cuentas individuales a las operaciones de fusión en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, está contenida en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21^a.2 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El método del coste precedente que se regula en la NRV 21^a.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, **se entiende acorde a la finalidad de la normativa mencionada que la sociedad absorbente excluya del referido cómputo en el ejercicio 2022 las pérdidas de 2020 y 2021 de las dos sociedades absorbidas.**

BOICAC N° 136/2023 Consulta 6.

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

**Fecha:** 18/01/2024**Fuente:** web del ICAC**Enlace:** [BOICAC 136/Diciembre2023-6](#)

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 matriculación 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 n° 68, sobre el reconocimiento de ingresos de matriculación 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 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 (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 le 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 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.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 28 de la RICAC de Ingresos, transcrito por el consultante, en cuanto a la imputación temporal de los ingresos por matriculación en el centro docente, 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.

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 por adelantado por 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.

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, 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.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se facilitará toda la información significativa sobre la operación, de forma que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.