



MOORE

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

RESOLUCIÓN DEL 10 DE FEBRERO DE 2021 DEL ICAC, SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA ENTREGA DE BIENES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El pasado 10 de febrero de 2021, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó una resolución 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, constituyendo tanto la ampliación como el desarrollo de los criterios ya recogidos en la segunda parte del Plan General Contable (PGC).

Si bien esta resolución tiene una naturaleza fundamentalmente aclaratoria y, por tanto, no debería suponer un cambio relevante para la mayoría de las empresas, sí que se han introducido algunas novedades como son las referentes a la contabilización de la cesión de licencias, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado o los acuerdos de recompra de activos, entre otros.

ANTECEDENTES DEL MARCO NORMATIVO

La presente Resolución, ha surgido como fruto de la adaptación de la normativa interna a la normativa internacional con el objetivo de conseguir una mayor homogeneización del marco normativo y así obtener una mayor seguridad jurídica. Este hecho ha quedado consolidado con la última modificación del PGC este 12 de enero del 2021, el cual, entre otros aspectos, ha modificado la Norma de Registro y Valoración 14ª (NRV 14ª) de **Ingresos por ventas y prestación de servicios** para asemejarla a la Norma Internacional de Información Financiera 15 de **Ingresos de Actividades Ordinarias** (NIIF-UE 15).

Partiendo de lo anterior, y considerando que tanto las disposiciones formuladas en los últimos años, como las aclaraciones emitidas por el ICAC han seguido esta línea hacia la norma internacional, la presente resolución no responderá a grandes cambios estructurales, sino que, en esencia, permitirá clarificar y ampliar el estudio de



algunas operaciones, sin perjuicio de algunas novedades menores como se ha mencionado anteriormente.

CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN

La resolución se divide en 5 capítulos que suponen un total de 34 artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

Capítulo I.

Artículos 1 a 2. Se regulan las disposiciones generales, entre las que cabe destacar que el **ámbito de aplicación** de la resolución se incluyen también las entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil, así como cualquier otro tipo de sociedad cuyo régimen jurídico se remita al Código de Comercio.

Del mismo modo, se aclara que la resolución podrá aplicarse de forma subsidiaria a las Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia del desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

Por otro lado, se establece el criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos, partiendo de la base de que los ingresos se contabilizan cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa. Con objeto de un mayor desarrollo de este principio, se establece un recorrido de 5 etapas sucesivas (de acuerdo a la NIIF-UE 15):

1. Identificar el contrato
2. Identificar la obligación a cumplir en el contrato
3. Determinar el precio de la transacción
4. Asignar el precio a las obligaciones a cumplir
5. Reconocer el ingreso cuando la empresa cumple una obligación comprometida.

A lo largo de la presente resolución se sigue este esquema.

Capítulo II.

Artículos 3 a 11. Este capítulo versa sobre los **criterios de reconocimiento de ingresos**, siendo el primer paso establecer los criterios para identificar el contrato.

Además, este renovado método de reconocimiento de ingresos incluye como punto a destacar la **obligación de la empresa de identificar los diferentes bienes y servicios** incluidos en el objeto del contrato como un paso previo a su correcto tratamiento contable, así como la necesidad de asignar el importe de la contraprestación recibida de forma proporcional a cada uno de los elementos objeto del contrato comercial. El objetivo es lograr reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo a las normas de registro y valoración respectivamente. Es fundamental entender que para que un elemento se considere distinto a otro en la relación contractual, la norma no solo requiere que sea susceptible de venderse o consumirse de forma individual, sino que el bien o servicio sea distinto en el contexto del contrato, es decir, que no exista un alto grado de interdependencia entre ese y otros elementos sujetos al contrato. Si existiera una vinculación muy estrecha serían considerados como un solo elemento. La presente resolución ahonda en este criterio realizando varias puntualizaciones en el caso de que en una misma transacción deban reconocerse mediante criterios distintos una venta de bienes y los servicios anexos a dicha venta o bien a la inversa, que transacciones diferentes pero ligadas entre sí deban tratarse contablemente de forma conjunta.

Otro punto clave de este capítulo son los requisitos que deben de considerarse para **determinar cuándo se produce el devengo del ingreso**, poniendo especial atención al criterio por el que se establece que el reconocimiento deba realizarse en un único momento o a lo largo del tiempo en base a un porcentaje de realización. Si bien la resolución no introduce nuevo contenido, puede resultar de interés la referencia que se hace a las reglas a la hora de contabilizar una prestación de servicios en los contratos que a priori pudieran llevar a seguir las reglas establecidas para las entregas de bienes como serían los contratos “llave en mano”.

Capítulo III.

Artículos 12 a 20. Se determinan las reglas de valoración de ingresos, para lo cual se introduce en primer lugar una definición del **precio de transacción** como el importe que la empresa espera percibir a cambio de transferir los bienes o servicios.

Partiendo de este concepto, lo primero que se analiza en este capítulo son las **entregas de efectivo a clientes**, las cuales deben ser contabilizadas como una reducción del precio de transacción (a modo de rappel) y, por tanto, de los ingresos de las actividades cuando se produzca el devengo. Siguiendo esta línea de análisis, la resolución resalta el registro contable de las entregas de bienes a los clientes, aparentemente a título gratuito, con el compromiso por parte de estos últimos de realizar un determinado volumen de pedidos a la empresa. El objetivo de la empresa, tanto en esta operación como en las entregas de efectivo, es incentivar al cliente para que adquiera otros bienes o servicio, siendo por tanto operaciones accesorias a la principal que se realizará con posterioridad.

Un segundo aspecto a destacar en este capítulo es que la norma ha aunado en un mismo concepto denominado **contraprestación variable** los siguientes elementos que hasta la fecha se trataban por separado:

- Descuentos comerciales
- Descuentos por pronto pago
- Descuentos sobre volumen de compras

En virtud de los principios de prudencia y de devengo, cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un **descuento fuera de factura** con posterioridad a la entrega del bien o servicio, esta circunstancia se deberá tener en cuenta a la hora de contabilizar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente.

Además, otro aspecto a destacar dentro de los términos de la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro. Se concretan en particular algunos indicadores de cuándo es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre.

Como tercer pilar del capítulo se clarifica la necesidad de **analizar el componente financiero** del contrato puesto que, en determinados casos, puede llevar a la actualización de los anticipos de clientes y el reconocimiento de un gasto financiero.

En cuarto y último lugar, se establece el criterio a seguir en caso de que la **contraprestación sea distinta al efectivo** y, en particular, sobre el tratamiento de los activos cedidos por los clientes.

Capítulo IV.

Artículos 21 a 32. El presente capítulo se dedica al análisis de una serie de casos particulares que se

encuentran en su mayoría en la NIIF-UE 15 bajo la rúbrica Guías de aplicación.

Los primeros puntos a tratar en este capítulo son los costes incrementales de la obtención o adquisición de un contrato y los costes derivados del cumplimiento de un contrato. Estas dos materias no cuentan con una regulación explícita en la normativa internacional, más allá de la citada mención en la NIIF-UE 15.

- **Costes incrementales de la obtención de un contrato:** se trata de aquellos costes en los que la entidad incurre para obtener un contrato y que se hubieran evitado si el contrato con el cliente no se hubiera obtenido (por ejemplo, las comisiones de venta).

De acuerdo a la NIIF-UE 15 estos costes deben de activarse siempre que la entidad espere recuperar dicho importe con los ingresos a obtener del contrato. No obstante, la normativa internacional no deja clara la naturaleza de este activo de forma que estaríamos ante un nuevo tipo de activo sin apariencia física pero susceptible de amortización y corrección por deterioro que se diferencian de los activos recogidos en la NIC-UE 38. La normativa del PGC difiere en este caso de la norma internacional puesto que no se considera el tratamiento de estos costes de forma unívoca, y distingue su naturaleza contable de acuerdo al fondo económico de la operación.

Considerando que el fondo económico de los costes incrementales de adquisición de un contrato regulados por la NIIF-UE 15 parecen coincidir con las comisiones analizadas en la antes mencionada Resolución del 14 de abril de 2015 en la que se tratan las comisiones de venta como un gasto que debe ser imputado al ejercicio en el que se devenguen los ingresos, pudiendo ser éstos periodificables, se establece que la regulación general considere que tales costes se clasifiquen como un gasto periodificable que se imputará en la partida de Otros Gastos de explotación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sin perjuicio de que en los casos en los que la naturaleza de la operación requiera incluir el alcance de otra norma, contabilizando dichos costes como proceda.

- **Costes derivados del cumplimiento de un contrato:** estos costes son definidos por la NIIF-UE 15 como aquellos que no están dentro del alcance de otras normas y se relacionan directamente con un contrato en vigor o un contrato esperado claramente identificable. Es decir, son desembolsos que generan

o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir con la obligación comprometida con el cliente. En este sentido la norma internacional resulta algo ambigua y no ha resultado posible una adaptación semejante a la norma interna. Por ello, se propone contabilizar los costes de cumplimiento de un contrato como existencias o inmovilizado intangible en función del plazo de recuperación o proyección económica futura de estos activos. Partiendo de esto, se clasificarán como existencias cuando constituyan cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de explotación de la empresa y en caso contrario se tratará como inmovilizado intangible. Sumado a esto, y ante la falta de claridad de la norma internacional, la presente resolución considera oportuno mantener la vigencia de los criterios establecidos en otras disposiciones. En cualquier caso, solo será posible reflejar entre el activo de la empresa estos costes, cuando se consideren recuperables, no pudiendo diferir la imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de los desembolsos incurridos que no cumplan la definición de activo, ni justificar la activación de gastos en base a un criterio financiero que evite el reconocimiento de las pérdidas que pueden surgir en las primeras etapas de una actividad.

Más allá de la definición de estos dos tipos de costes, el presente capítulo entra a presentar los siguientes casos particulares en los que se puede encontrar una empresa y que pueden dar lugar a dudas en sus criterios de contabilización e imputación de ingresos:

- **Venta con derecho a devolución mediante el reintegro del precio cobrado.**

Antes de la entrada en vigor del nuevo PGC de enero de 2021, el ingreso por esta venta se debería haber contabilizado por la totalidad de los productos transferidos y, al mismo tiempo, si procedía, se reconocería una provisión por operaciones comerciales por la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros de los productos que se esperase pudieran retornar a la empresa.

La NIIF-UE 15 sin embargo, establece como criterio el registro de un pasivo por reembolso y un activo que representa el derecho a recibir los productos, de manera que el impacto en el resultado del periodo no varía, pero sí se verá afectada la cifra de negocios y los elementos patrimoniales de la empresa. La diferencia radica en que la norma internacional exige

contabilidad un activo y un pasivo que ponga de manifiesto la operación a ejecutar y el PGC no.

Si bien en un primer momento se consideró que el principio de imagen fiel de la empresa se mantenía con la norma interna del PGC que hasta ahora se venía utilizando, se ha optado por adaptar la normativa nacional a la NIIF-UE 15 con propósitos de homogeneización. De esta manera queda un reflejo contable de la operación, algo que hasta ahora no se hacía, y el resultado no se ve afectado.

- **Garantías entregadas por la empresa a sus clientes.**

Siguiendo la NIIF-UE 15 se parte de la distinción entre las garantías en sentido estricto (garantías seguro) o las garantías servicio, contabilizando las primeras de acuerdo a la NRV sobre provisiones y contingencias del PGC y las segundas como una obligación a cumplir que asume la empresa (por ejemplo, un servicio de mantenimiento del bien enajenado).

- **Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena.**

La resolución desarrolla el criterio recogido en la NRV 14ª, apartado 1, del PGC en la que se dispone que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos. De esta manera la presente resolución establece, en aquellos casos en los que un tercero esté involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente, la necesidad de determinar si la naturaleza de su compromiso es una obligación consistente en proporcionar los distintos bienes o servicios por sí misma o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero.

Como novedad se aportan una serie de indicadores que identifiquen cuándo una empresa actúa por cuenta propia o bien por cuenta ajena, los cuales parten de los siguientes puntos:

- a) Identificar los bienes y servicios a proporcionar al cliente
- b) Evaluar el control de cada bien o servicio antes de la transferencia al cliente de los mismos.

- **Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.**

Entendiendo como opciones del cliente las opciones de renovación de contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros, el criterio a seguir por la

resolución, en línea con la norma internacional, es el que ya se había introducido en la consulta 5 del BOICAC n. °8 de junio de 2014 sobre el tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos de ventas futuras.

De esta manera se considerará por un lado, la casuística en la que exista un derecho significativo y la opción de adquirir bienes o servicios adicionales queda recogida en un contrato, sin el cual no existiría dicha opción (en cuyo caso la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes se transfieran al cliente o cuando venza la opción), o bien, la situación en la que no se pueda considerar la existencia de tal derecho significativo y que, por tanto, solo pueda contabilizarse el ingreso cuando el cliente ejerza la opción.

- **Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables.**

No se han introducido cambios en esta materia de forma que, cuando el cliente anticipe a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada se reconocerá un pasivo por dichos importes, independientemente de que este pago sea no reembolsable puesto que la empresa asume la obligación de transferir un bien o servicio.

- **Cesión de licencias.**

Siguiendo la normativa internacional, se distingue entre licencias que otorgan al cesionario derecho de uso y las licencias que otorgan a la empresa que las recibe un denominado derecho de acceso, siendo su objeto la gestión activa y continua del cedente en apoyo de la licencia con el propósito de mejorar su funcionalidad y valor para el cesionario. Las primeras deberán reconocerse como un ingreso en un momento en el tiempo determinado, como sucedería cuando se enajena un bien, mientras que las segundas se tratarían como un ingreso a lo largo del tiempo como si de la prestación de un servicio se tratase.

No obstante, en caso de que la contraprestación se fije en función de las ventas o del uso de la empresa cesionaria, la presente resolución introduce como novedad una regla de imputación de dichos ingresos excepcional a las generales antes mencionadas. Dada la mayor incertidumbre de estos acuerdos y como excepción a la regla general el ingreso se reconocerá cuando tengan lugar las citadas ventas o

el uso posterior del cliente, independientemente de que sea un derecho de uso o un derecho de acceso.

- **Acuerdos de recompra.**

Este tipo de operaciones ya fueron parcialmente analizadas en la consulta 6 del BOICAC n.º 106 de junio de 2016. Como novedad se incluye el tratamiento que se incorpora con el derecho de recompra del activo de tal manera que, si la empresa tiene una obligación o un derecho de recomprar el activo, el cliente no obtiene el control del activo y está limitado en su capacidad plena para determinar el uso del activo. EN estos casos la empresa contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

- a) Como un arrendamiento operativo si la empresa puede o debe recomprar el activo por un importe menos que su precio de venta original
- b) Como una operación financiera si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe igual o mayor que el precio de venta original

- **Acuerdos de depósito.**

En lo relativo a estas operaciones, la resolución establece que cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas deben computar como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación.

- **Ventas con entrega posterior a la facturación.**

Siguiendo el criterio de la consulta 1 del BOICAC n.º 101 de marzo de 2015 de manera que cuando la empresa reconozca un ingreso por la venta de un producto con entrega posterior a la facturación considerará si tiene obligaciones pendientes, como serían servicios de custodia o depósito, y les asignará una parte del precio de la transacción.

Capítulo V.

Artículos 33 a 34. El último capítulo de la resolución está dedicado a las **normas de elaboración de las cuentas anuales**, más concretamente al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias puesto que los cambios fundamentales de esta resolución, que afectan a la memoria, se han introducido en el Plan General Contable

No hay cambios reseñables de cara al **balance** ya que en la memoria queda expuesto un desglose más que suficiente de los activos y pasivos del contrato. Si bien, cabe aclarar que el activo que se genere por el derecho a la devolución se califica a efectos contables como una existencia y los pasivos que se deriven del reembolso de estas devoluciones se mostrarán en el epígrafe de provisiones, al igual que sucederá con las llamadas contraprestaciones variables.

En lo que se refiere a la **cuenta de pérdidas y ganancias**, el aspecto más destacable hace referencia a la imputación de los costes incrementales de adquirir un contrato en la partida de Otros gastos de explotación.

Por otro lado, se incorporan los criterios para calcular la cifra de negocios, dejando sin vigencia la anterior Resolución del 16 de mayo de 1991 que lo regulaba hasta ahora. Dentro de esta actualización se ha precisado el significado de actividad ordinaria, puntualizando que, en aquellas empresas en las que se desarrolle multiactividad se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias todas las actividades que se realicen de manera simultánea siempre que se obtengan ingresos de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa. De esta forma todos los ingresos descritos deberán formar parte de la cifra de ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta interpretación, por tanto, se desprende que la partida de Otros ingresos de explotación se refiere a ingresos que no se obtienen de manera periódica

Otro aspecto que se incluye en la presente resolución es el concepto de cifra de negocios de una sociedad holding que tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de las participadas. La resolución concluye que los ingresos que obtenga fruto de la actividad financiera formarán parte del concepto importe neto de la cifra de negocios siempre que pueda considerarse como actividad ordinaria.

Un tercer aspecto que se tiene en cuenta son las **subvenciones**, cuyo tratamiento general no permitirá incluirlas entre la cifra de negocios, aunque en el caso excepcional en que las subvenciones se otorguen en función de las unidades vendidas o servicios prestados se deberán tomar en consideración e la cifra de negocios.

Por último, se ha modificado el anterior criterio de la Resolución de 16 de mayo de 1991 en el que se consideraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, el importe neto de la cifra de negocios era el del periodo que correspondía al ejercicio como tal. Con el objetivo de evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

ENTRADA EN VIGOR

La disposición final única establece que entrará en vigor el 14 de febrero de 2021 y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.