

REGLAMENTO (UE) 2017/1987 DE LA COMISIÓN**de 31 de octubre de 2017****que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 15****(Texto pertinente a efectos del EEE)**

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad ⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión ⁽²⁾, se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 12 de abril de 2016, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) publicó una serie de modificaciones de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*. Las modificaciones tienen por objeto aclarar ciertos requisitos y ofrecer facilidades adicionales con carácter transitorio a aquellas empresas que están instrumentando la norma.
- (3) La consulta con el Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera confirma que las modificaciones de la NIIF 15 cumplen los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 en consecuencia.
- (5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

*Artículo 1*En el anexo del Reglamento (CE) n.º 1126/2008, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes* queda modificada según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.*Artículo 2*

Todas las empresas aplicarán las modificaciones mencionadas en el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2018.

*Artículo 3*El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.⁽¹⁾ DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.⁽²⁾ Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Hecho en Bruselas, el 31 de octubre de 2017.

Por la Comisión
El Presidente
Jean-Claude JUNCKER

ANEXO

Aclaraciones de la NIIF 15*Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes***Modificaciones de la****NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes***

Se modifican los párrafos 26, 27 y 29. Los párrafos 28 y 30 no se han modificado, pero se incluyen a título de referencia.

Bienes o servicios diferenciados

26. Dependiendo del contrato, los bienes o servicios prometidos pueden incluir, sin limitarse a ello, lo siguiente:
- a) venta de bienes producidos por una entidad (por ejemplo, existencias de un fabricante);
 - b) reventa de bienes comprados por una entidad (por ejemplo, mercancía de un minorista);
 - c) reventa de derechos sobre bienes o servicios adquiridos por una entidad (por ejemplo, una entrada revendida por una entidad que actúa en calidad de principal, como se describe en los párrafos B34 a B38);
 - d) ejecución de una tarea (o varias) acordada contractualmente para un cliente;
 - e) prestación de un servicio de disponibilidad permanente para proporcionar bienes o servicios (por ejemplo, actualizaciones no especificadas de programas informáticos que se proporcionan en el momento en que están disponibles) o de poner a disposición de un cliente bienes o servicios para que los utilice cómo y cuándo lo decida;
 - f) prestación de un servicio de organización para que otra parte transfiera bienes o servicios al cliente (por ejemplo, actuando como agente de la otra parte, tal como se describe en los párrafos B34 a B38);
 - g) concesión de derechos sobre bienes o servicios a proporcionar en el futuro que un cliente puede revender o proporcionar a su cliente (por ejemplo, una entidad que vende un producto a un minorista promete transferir un bien o servicio adicional a quien compre el producto al minorista);
 - h) construcción, fabricación o desarrollo de un activo por cuenta de un cliente;
 - i) concesión de licencias (véanse los párrafos B52 a B63B); y
 - j) concesión de opciones de compra de bienes o servicios adicionales (cuando dichas opciones proporcionan a un cliente un derecho significativo, tal como se describe en los párrafos B39 a B43).
27. Un bien o servicio prometido a un cliente está diferenciado si se cumplen los dos criterios siguientes:
- a) que el cliente pueda disfrutar del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos de los que pueda disponer fácilmente (es decir, el bien o servicio puede existir de forma diferenciada); y
 - b) la promesa de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otras promesas contenidas en el contrato (es decir, la promesa de transferir el bien o servicio está diferenciada en el contexto del contrato).
28. Un cliente puede disfrutar de un bien o servicio de acuerdo con el párrafo 27, letra a), si el bien o servicio puede utilizarse, consumirse, venderse por un importe mayor que su valor como desecho o conservarse de cualquier forma que genere beneficios económicos. En el caso de algunos bienes o servicios, un cliente puede tener la posibilidad de disfrutar de uno de ellos por sí solo. En el caso de otros, es posible que el cliente solo pueda disfrutar de un bien o servicio junto con otros recursos fácilmente disponibles. Un recurso fácilmente disponible es un bien o servicio vendido por separado (por la entidad o por otra entidad) o un recurso que el cliente ya haya obtenido de la entidad (incluidos los bienes o servicios que la entidad ya haya transferido al cliente en virtud del contrato) o en el marco de otras transacciones o sucesos. Diversos factores pueden evidenciar la posibilidad para el cliente de disfrutar de un bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponibles. El hecho de que la entidad venda con regularidad un bien o servicio por separado representa un ejemplo de tal posibilidad.

29. Al evaluar si las promesas de la entidad de transferir bienes o servicios al cliente son identificables por separado de acuerdo con el párrafo 27, letra b), el objetivo es determinar si la naturaleza de la promesa, en el contexto del contrato, es transferir cada uno de los bienes o servicios individualmente o, por el contrario, transferir uno o varios elementos combinados de los que los bienes o servicios prometidos constituyan insumos. Entre los factores que indican que dos o más promesas de transferir bienes o servicios a un cliente no son identificables por separado se incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- a) La entidad proporciona un servicio significativo de integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios prometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como insumos para producir o suministrar el producto o productos combinados especificados por el cliente. El producto o productos combinados podrían constar de varias fases, elementos o unidades.
 - b) Uno o varios de los bienes o servicios modifican significativamente o personalizan uno o varios de los demás bienes o servicios prometidos en el contrato, o son modificados significativamente o personalizados por estos.
 - c) Los bienes o servicios dependen en medida considerable unos de otros o están estrechamente interrelacionados. Dicho de otro modo, cada uno de los bienes o servicios se ve afectado de forma significativa por uno o varios de los demás bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven mutuamente afectados de forma significativa porque la entidad no puede cumplir su promesa transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de manera independiente.
30. Si un bien o servicio prometido no está diferenciado, la entidad lo combinará con otros bienes o servicios prometidos hasta que identifique un grupo diferenciado de bienes o servicios. En algunos casos, ello puede dar lugar a que la entidad contabilice todos los bienes o servicios prometidos en el contrato como una única obligación de ejecución.

En el apéndice B, se modifican los párrafos B1, B34 a B38, B52 a B53 y B58 y se añaden los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A y B63B. Se elimina el párrafo B57. Los párrafos B54 a B56, B59 y B60 a B63 no se han modificado, pero se incluyen a título de referencia.

Apéndice B

Guía de aplicación

...

B1 Esta guía de aplicación está organizada en las categorías siguientes:

a) ...

i) licencias (párrafos B52 a B63B);

j) ...

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando un tercero interviene en la provisión de bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si su promesa tiene carácter de obligación de ejecución consistente en proporcionar ella misma los bienes o servicios especificados (es decir, la entidad actúa como principal) o en organizar el suministro de esos bienes o servicios por el tercero (es decir, la entidad actúa como agente). La entidad determinará si actúa como principal o agente respecto de cada uno de los bienes o servicios especificados prometidos al cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio diferenciado (o un grupo diferenciado de bienes o servicios) que vaya a proporcionarse al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye varios bienes o servicios especificados, la entidad podría actuar como principal respecto de determinados bienes o servicios especificados y como agente en relación con otros.

- B34A Para determinar la naturaleza de su promesa (tal como se describe en el párrafo B34), la entidad deberá:
- a) identificar los bienes o servicios a proporcionar al cliente (que podrían, por ejemplo, consistir en un derecho a recibir un bien o servicio que vaya a proporcionar un tercero [véase el párrafo 26]); y
 - b) evaluar si controla o no (tal como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que este se transfiera al cliente.
- B35 Una entidad actuará como principal si controla el bien o servicio especificado antes de que este se transfiera al cliente. Sin embargo, una entidad no controlará necesariamente un bien especificado si obtiene la titularidad legal del mismo solo momentáneamente antes de transferir dicha titularidad legal a un cliente. Una entidad que actúe como principal puede satisfacer su obligación de ejecución consistente en proporcionar el bien o servicio especificado por sí misma o puede recurrir a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para que satisfaga la totalidad o parte de la obligación de ejecución en su nombre.
- B35A Cuando un tercero está involucrado en el suministro de bienes o servicios a un cliente, la entidad que actúa como principal obtiene el control de uno de los elementos siguientes:
- a) Un bien u otro activo del tercero, que seguidamente transfiere al cliente.
 - b) Un derecho a un servicio que deba prestar el tercero, que confiere a la entidad la capacidad de ordenar al tercero que preste el servicio al cliente en nombre de la entidad.
 - c) Un bien o servicio del tercero, que seguidamente combina con otros bienes o servicios al proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios [véase el párrafo 29, letra a)] suministrados por un tercero dentro del bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que este se transfiera al cliente. El motivo de ello es que la entidad obtiene primero el control de los insumos del bien o servicio especificado (que incluye bienes o servicios procedentes de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que constituye el bien o servicio especificado.
- B35B Cuando (o a medida que) una entidad que actúe como principal satisfaga una obligación de ejecución, reconocerá ingresos ordinarios por el importe bruto de la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio del bien o servicio especificado transferido.
- B36 Una entidad actuará como agente si su obligación de ejecución consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que actúa como agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente. Cuando (o a medida que) una entidad que actúe como agente satisfaga una obligación de ejecución, reconocerá ingresos ordinarios por el importe de todo honorario o comisión a los que espere tener derecho a cambio de organizar el suministro, por el tercero, de los bienes o servicios especificados. Los honorarios o la comisión podrían ser iguales al importe neto de la contraprestación que la entidad conserve tras el pago al tercero de la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por este último.
- B37 Entre los indicadores de que la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente (y actúa, por tanto, como principal [véase el párrafo B35]), se incluyen, sin limitarse a ellos, los siguientes:
- a) La entidad es la principal responsable del cumplimiento de la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado. En general, ello incluirá la responsabilidad por la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, responsabilidad principal por la conformidad del bien o servicio con las especificaciones del cliente). Si la entidad es la principal responsable del cumplimiento de la promesa de proporcionar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero implicado en el suministro del mismo actúa por cuenta de la entidad.
 - b) La entidad está expuesta al riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente o después de que se transfiera el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene un derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, ello puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso del bien o servicio, y obtener prácticamente todos sus restantes beneficios, antes de que se transfiera al cliente.

- c) La entidad dispone de facultades discrecionales para fijar el precio del bien o servicio especificado. La fijación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir su uso y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede disponer de facultades discrecionales para fijar los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede disfrutar de cierta flexibilidad a la hora de establecer los precios, a fin de conseguir ingresos ordinarios adicionales por su servicio de organización del suministro por terceros de bienes o servicios a los clientes.
- B37A Los indicadores mencionados en el párrafo B37 pueden resultar más o menos pertinentes a efectos de la evaluación del control, dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, es posible que diferentes indicadores aporten evidencia más convincente en diferentes contratos.
- B38 En caso de que otra entidad asuma las obligaciones de ejecución de la entidad y los correspondientes derechos previstos en el contrato, de modo que la entidad deje de estar obligada a satisfacer la obligación de ejecución consistente en transferir al cliente el bien o servicio especificado (es decir, que deje de actuar como principal), la entidad no reconocerá ingresos ordinarios por dicha obligación de ejecución. En su lugar, la entidad determinará si reconoce ingresos ordinarios por satisfacer una obligación de ejecución consistente en obtener un contrato para el tercero (es decir, si la entidad actúa como agente).

...

Concesión de licencias

- B52 Una licencia establece los derechos de un cliente sobre la propiedad intelectual de una entidad. Las licencias de propiedad intelectual pueden incluir, sin limitarse a ello, las licencias de lo siguiente:
- a) programas informáticos y tecnología;
 - b) películas, música y otros medios de comunicación y formas de espectáculo;
 - c) franquicias; y
 - d) patentes, marcas comerciales y derechos de autor.
- B53 Además de la promesa de conceder una licencia (o licencias) a un cliente, una entidad puede también prometer transferir otros bienes o servicios al cliente. Esas promesas pueden indicarse explícitamente en el contrato o derivarse implícitamente de las prácticas comerciales habituales, las políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad (véase el párrafo 24). Como ocurre con otros tipos de contratos, cuando un contrato con un cliente incluya una promesa de conceder una licencia (o licencias), además de otros bienes o servicios prometidos, la entidad aplicará los párrafos 22 a 30 para identificar cada una de las obligaciones de ejecución del contrato.
- B54 Si la promesa de conceder una licencia no está diferenciada de otros bienes o servicios prometidos en el contrato de acuerdo con los párrafos 26 a 30, la entidad contabilizará la promesa de conceder una licencia y los demás bienes o servicios prometidos conjuntamente como una única obligación de ejecución. Entre los ejemplos de licencias que no están diferenciadas de otros bienes o servicios prometidos en el contrato se cuentan los siguientes:
- a) una licencia que constituya un componente de un bien tangible y que sea esencial para su funcionalidad; y
 - b) una licencia que el cliente solo pueda utilizar en conjunción con un servicio conexo (tal como un servicio en línea proporcionado por la entidad que permita al cliente, mediante la concesión de una licencia, acceder a contenidos).
- B55 Si la licencia no está diferenciada, la entidad deberá aplicar los párrafos 31 a 38 para determinar si la obligación de ejecución (que incluye la licencia prometida) constituye una obligación de ejecución que se satisface a lo largo del tiempo o que se satisface en un momento concreto.
- B56 Si la promesa de conceder la licencia está diferenciada de los demás bienes o servicios prometidos en el contrato y, por tanto, constituye una obligación de ejecución independiente, la entidad determinará si la licencia se transfiere en un momento concreto o a lo largo de un período de tiempo. Para ello, la entidad considerará si la naturaleza de su promesa de conceder la licencia a un cliente consiste en proporcionar a este:
- a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como se halle a lo largo de todo el período de vigencia de la licencia; o
 - b) un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como se halle en el momento de concesión de la licencia.

Determinación de la naturaleza de la promesa de la entidad

B57 [Eliminado]

B58 La naturaleza de la promesa de la entidad de conceder una licencia será conferir un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

- a) que el contrato exija, o el cliente razonablemente espere, que la entidad lleve a cabo actividades que influyan de forma significativa en la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tenga derechos (véanse los párrafos B59 y B59A);
- b) que los derechos conferidos por la licencia expongan directamente al cliente a los efectos, positivos o negativos, de las actividades de la entidad mencionadas en el párrafo B58, letra a); y
- c) que las actividades no den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades se desarrollan (véase el párrafo 25).

B59 Entre los factores que pueden indicar que un cliente podría razonablemente esperar que una entidad lleve a cabo actividades que afecten de forma significativa a la propiedad intelectual se cuentan las prácticas comerciales habituales, las políticas publicadas o declaraciones específicas de la entidad. Aunque no sea determinante, la existencia de intereses económicos compartidos entre la entidad y el cliente (por ejemplo, una regalía basada en las ventas) relacionados con la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tenga derechos puede también indicar que el cliente podría razonablemente esperar que la entidad lleve a cabo tales actividades.

B59A Las actividades de una entidad afectan de forma significativa a la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tiene derechos cuando:

- a) se espera que las actividades alteren significativamente la forma (por ejemplo, el diseño o el contenido) o la funcionalidad (por ejemplo, la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual; o
- b) la capacidad del cliente para obtener beneficios de la propiedad intelectual se deriva esencialmente de esas actividades o depende de ellas; por ejemplo, los beneficios de una marca a menudo se derivan, o dependen, de las actividades continuas de la entidad destinadas a respaldar o mantener el valor de la propiedad intelectual.

Así pues, si la propiedad intelectual sobre la que el cliente tiene derechos posee una importante funcionalidad autónoma, una parte sustancial de los beneficios de esa propiedad intelectual se derivan de dicha funcionalidad. Por consiguiente, la capacidad del cliente para obtener beneficios de esa propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la entidad, a menos que estas alteren considerablemente la forma o funcionalidad de dicha propiedad intelectual. Entre los tipos de propiedad intelectual que, con frecuencia, poseen una importante funcionalidad autónoma se incluyen los programas informáticos, los compuestos biológicos o las fórmulas de los fármacos, así como los contenidos mediáticos acabados (por ejemplo, películas, programas de televisión y grabaciones musicales).

B60 Si se cumplen los criterios del párrafo B58, la entidad contabilizará la promesa de conceder una licencia como una obligación de ejecución que se satisface a lo largo del tiempo, dado que el cliente recibirá y consumirá de forma simultánea el beneficio de la ejecución de la entidad consistente en proporcionar acceso a su propiedad intelectual, a medida que la ejecución se lleva a cabo [véase el párrafo 35, letra a)]. La entidad deberá aplicar los párrafos 39 a 45 a fin de seleccionar un método adecuado para medir su progresión hacia la satisfacción completa de la obligación de ejecución consistente en proporcionar acceso.

B61 Si los criterios del párrafo B58 no se cumplen, la naturaleza de la promesa de la entidad será conferir un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como se halle (en términos de forma y funcionalidad) en el momento concreto en que se conceda la licencia al cliente. Esto significa que el cliente podrá dirigir el uso de la licencia y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes en el momento concreto en que la licencia se transfiera. La entidad contabilizará la promesa de conferir un derecho de uso de su propiedad intelectual como obligación de ejecución satisfecha en un momento concreto. La entidad aplicará el párrafo 38 para determinar el momento concreto en que la licencia se transfiere al cliente. Sin embargo, no podrán reconocerse ingresos ordinarios por una licencia que establezca un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad antes del inicio del período durante el cual el cliente puede utilizar y beneficiarse de la licencia. Por ejemplo, si el período cubierto por una licencia de uso de un programa informático comienza antes de que la entidad proporcione al cliente (o ponga a su disposición de otro modo) un código que le permita utilizar inmediatamente dicho programa, la entidad no reconocerá ingresos ordinarios antes de que se haya proporcionado dicho código (o puesto a disposición de otro modo).

- B62 Al determinar si una licencia confiere derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad o derecho de uso de dicha propiedad intelectual, la entidad no tendrá en cuenta los siguientes factores:
- a) Las restricciones temporales, geográficas o de uso: esas restricciones definen las características de la licencia prometida, pero no indican si la entidad cumple su obligación de ejecución en un momento concreto o a lo largo de un período de tiempo.
 - b) Las garantías proporcionadas por la entidad en cuanto a que posee una patente válida de propiedad intelectual y defenderá la patente frente al uso no autorizado: una promesa de defender un derecho de patente no constituye una obligación de ejecución, pues el acto de defender una patente protege el valor de los activos de propiedad intelectual de la entidad, y ofrece seguridad al cliente de que la licencia transferida cumple las especificaciones de la licencia prometida en el contrato.

Regalías basadas en las ventas o en el uso

- B63 No obstante lo dispuesto en los párrafos 56 a 59, la entidad reconocerá ingresos ordinarios por una regalía basada en las ventas o en el uso prometida a cambio de una licencia de propiedad intelectual solo cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:
- a) la venta o uso subsiguientes; y
 - b) la satisfacción (o satisfacción parcial) de la obligación de ejecución a que se haya asignado, en su totalidad o en parte, la regalía basada en las ventas o en el uso.
- B63A El requisito relativo a las regalías basadas en las ventas o en el uso del párrafo B63 se aplicará cuando la regalía se refiera exclusivamente a una licencia de propiedad intelectual o cuando esta licencia sea el elemento predominante al que se refiera la regalía (por ejemplo, la licencia de propiedad intelectual puede ser el elemento predominante al que se refiera la regalía cuando la entidad tenga una expectativa razonable de que el cliente atribuirá a la licencia un valor significativamente mayor que a los demás bienes o servicios a los que se refiera la regalía).
- B63B Cuando se cumpla el requisito del párrafo B63A, se reconocerán íntegramente los ingresos ordinarios por las regalías basadas en las ventas o en el uso de acuerdo con el párrafo B63. Cuando no se cumpla el requisito del párrafo B63A, se aplicarán a las regalías basadas en las ventas o en el uso los requisitos relativos a la contraprestación variable de los párrafos 50 a 59.

En el apéndice C, se modifican los párrafos C2, C5 y C7 y se añaden los párrafos C1B, C7A y C8A. Los párrafos C3 y C6 no se han modificado, pero se incluyen a título de referencia.

FECHA DE VIGENCIA

...

- C1B Mediante las *Aclaraciones de la NIIF 15* Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, emitidas en abril de 2016, se modificaron los párrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52 a B53, B58, C2, C5 y C7, se eliminó el párrafo B57 y se añadieron los párrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A y C8A. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

TRANSICIÓN

- C2 A efectos de los requisitos transitorios contenidos en los párrafos C3 a C8A:
- a) la fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio sobre el que se informe en el que una entidad aplique por primera vez esta norma; y
 - b) un contrato finalizado es un contrato en relación con el cual la entidad ha transferido la totalidad de los bienes o servicios identificados de conformidad con la NIC 11 *Contratos de construcción*, la NIC 18 *Ingresos ordinarios* y las Interpretaciones conexas.
- C3 Las entidades aplicarán esta norma mediante uno de los dos métodos siguientes:
- a) de forma retroactiva a cada ejercicio anterior sobre el que se informe presentado de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, sin perjuicio de las soluciones del párrafo C5; o
 - b) de forma retroactiva con el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta norma reconocido en la fecha de aplicación inicial, de acuerdo con los párrafos C7 a C8.

...

- C5 Las entidades pueden utilizar una o varias de las siguientes soluciones prácticas al aplicar esta norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra a):
- a) En lo que respecta a los contratos finalizados, la entidad no tiene que reexpresar aquellos que:
 - i) comiencen y terminen dentro del mismo ejercicio anual sobre el que se informe; o
 - ii) sean contratos finalizados al comienzo del primero de los ejercicios presentados.
 - b) En lo que respecta a los contratos finalizados con contraprestación variable, la entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha de finalización del contrato en lugar de estimar los importes de la contraprestación variable en los ejercicios sobre los que se informa comparativos.
 - c) En lo que respecta a los contratos que se hayan modificado antes del comienzo del primero de los ejercicios presentados, la entidad no tiene que reexpresar retroactivamente el contrato atendiendo a tales modificaciones de acuerdo con los párrafos 20 a 21. En lugar de ello, la entidad reflejará el efecto agregado de todas las modificaciones que se hayan producido antes del comienzo del primero de los ejercicios presentados cuando:
 - i) identifique las obligaciones de ejecución satisfechas y no satisfechas;
 - ii) determine el precio de la transacción; y
 - iii) asigne el precio de la transacción a las obligaciones de ejecución satisfechas y no satisfechas.
 - d) En relación con todos los ejercicios sobre los que se informa presentados antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad no precisa revelar el importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de ejecución pendientes ni explicar cuándo espera reconocer ese importe como ingresos ordinarios (véase el párrafo 120).
- C6 Siempre que la entidad haga uso de alguna de las soluciones prácticas del párrafo C5, deberá aplicar dicha solución de forma coherente a todos los contratos en todos los ejercicios sobre los que se informa presentados. Además, la entidad revelará toda la información siguiente:
- a) las soluciones que se han utilizado; y
 - b) en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada una de dichas soluciones.
- C7 Si una entidad opta por aplicar esta norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra b), reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta norma como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) del ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial. Según este método de transición, la entidad puede optar por aplicar esta norma con carácter retroactivo únicamente a los contratos que no sean contratos finalizados en la fecha de aplicación inicial (por ejemplo, el 1 de enero de 2018 en el caso de una entidad cuyo ejercicio concluya el 31 de diciembre).
- C7A Una entidad que aplique esta norma de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo C3, letra b), puede también recurrir a la solución práctica descrita en el párrafo C5, letra c), ya sea:
- a) en relación con todas las modificaciones del contrato que se hayan producido antes del comienzo del primero de los ejercicios presentados; o
 - b) en relación con todas las modificaciones del contrato que se hayan producido antes de la fecha de aplicación inicial.
- Si la entidad recurre a esta solución práctica, la aplicará de forma coherente a todos los contratos y revelará la información exigida por el párrafo C6.
- ...
- C8A Las entidades aplicarán las *Aclaraciones de la NIIF 15* (véase el párrafo C1B) de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8. Al aplicar las modificaciones de forma retroactiva, la entidad las aplicará como si formaran parte de la NIIF 15 en la fecha de aplicación inicial. Por consiguiente, la entidad no aplicará las modificaciones a ejercicios sobre los que se informe ni a contratos a los que no se apliquen los requisitos de la NIIF 15 de acuerdo con los párrafos C2 a C8. Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 15 de acuerdo con el párrafo C3, letra b), únicamente a los contratos que no sean contratos finalizados en la fecha de aplicación inicial, no reexpresará los contratos finalizados en la fecha de aplicación inicial de la NIIF 15 con objeto de tener en cuenta los efectos de estas modificaciones.