



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA, COMERCIO
Y EMPRESA

i/c/a/c

**Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas**

CALLE
DE
LEÓN

CALLE DE LAS
HUERTAS

BOLETÍN Nº 136

DICIEMBRE 2023

Catálogo publicaciones AGE:
<http://publicacionesoficiales.boe.es>

Esta publicación está disponible exclusivamente en formato electrónico en el sitio web www.icac.gob.es
© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación, siempre que se mencione su procedencia

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
DE CUENTAS BOICAC ® N° 136

Fecha de cierre de la edición: 22 de enero de 2024

NIPO: 095-20-002-2
ISSN: 1130-3883

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Economía, Comercio y Empresa)
Huertas, 26 - 28014 MADRID

Edición y maquetación: Editorial MIC



01 DISPOSICIONES GENERALES 5

Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, NIA-ES 600 (Revisada). 5

Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España (NIGC 1-ES y NIGC 2-ES) y el Glosario de Términos, resultado de la adaptación del publicado junto con estas Normas Internacionales para su aplicación en España. 7

02 REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS 14

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audap Auditores, S.L. 14

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Bastida & Pontones, S.L. 14

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Despacho de Auditores Profesionales, S.L. 15

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Godoy Auditores, S.L.P. 15

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Hispania Alfa Completeness, S.L.P. 16

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Ifni Global Solutions, S.L. 16

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Vap Assessors, S.L.P. 17

Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría. 18

Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría. 19

Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría. 21





03 COMUNICACIONES Y CONSULTAS 22

Consultas	22
Contabilidad	22
<i>Consulta 1</i> 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.	22
<i>Consulta 2</i> Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.	23
<i>Consulta 3</i> Sobre el tratamiento contable otorgado a un contrato de compraventa por tramos.	26
<i>Consulta 4</i> Sobre diversas cuestiones relacionadas con el cobro de dividendos desde el punto de vista del socio.	29
<i>Consulta 5</i> 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.	31
<i>Consulta 6</i> Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.	32

04 ÁMBITO INTERNACIONAL 34

DIRECTIVA DELEGADA (UE) 2023/2775 DE LA COMISIÓN de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta al ajuste de los criterios de tamaño de las empresas o grupos de tamaño micro, pequeño, mediano y grande.	34
REGLAMENTO (UE) 2023/2468 DE LA COMISIÓN de 8 de noviembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 12.	37
REGLAMENTO (UE) 2023/2579 DE LA COMISIÓN de 20 de noviembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Información Financiera 16.	41
REGLAMENTO (UE) 2023/2822 DE LA COMISIÓN de 19 de diciembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 1.	44

01 DISPOSICIONES GENERALES

Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes), NIA-ES 600 (Revisada).

Mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), entre las que se encontraba la NIA-ES 600 “*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*”.

El IAASB ha revisado la mencionada norma y ha emitido la NIA 600 (Revisada) que pasa a denominarse “*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*”, resultando sustituida la anterior NIA 600.

Por tanto, se ha considerado conveniente incorporar la NIA 600 (Revisada), aprobada por el IAASB, como norma técnica de auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) “*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*”.

Conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) y en el artículo 5 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en adelante, RLAC), mediante Resolución de 17 de julio de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se sometió a información pública la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) “*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*”, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 134, de junio de 2023, y en el Boletín Oficial del Estado de 31 de julio de 2023.

Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública, sin que se hayan recibido observaciones, el texto que ahora se publica de la NIA-ES 600 (Revisada), no ha sufrido modificación respecto del sometido a información pública.

En definitiva, la Resolución que ahora se publica recoge la adaptación de la NIA 600 (Revisada) como Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) “*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*”, en sustitución de la NIA-ES 600, publicada por Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013.

Por todo ello, tras ser sometido el texto de la citada norma técnica a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas, la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 6 del RLAC,

RESUELVE

Primero. – *Publicación.*

Publicar la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) “*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*”.

Y, a estos efectos, ordenar su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 del RLAC.

Segundo. – *Entrada en vigor.*

La Norma Técnica de Auditoría objeto de esta Resolución NIA-ES 600 (Revisada), será de aplicación obligatoria,

para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales consolidadas o a otros estados financieros o documentos contables consolidados correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.

En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Tercero. – *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulte de aplicación obligatoria la Norma Técnica de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogada la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 600 publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013.

Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría que resulte contradictorio con la Norma que se aprueba, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con la Norma Técnica ahora aprobada.

Cuarto. – *Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría*

1. Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a la Norma Técnica de Auditoría modificada objeto de esta Resolución.
2. Las referencias que figuran en la NIA-ES (Revisada) a las NIA o NIA (Revisadas) y a las NIGC deben entenderse realizadas a las NIA-ES o NIA-ES (Revisadas) y a las NIGC-ES, que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
3. La terminología y las definiciones incluidas en esta Norma se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación, y, en particular, en la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIA-ES 600 (Revisada) de forma distinta o, simplemente, porque no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión y evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas LAC y RLAC para referirse, respectivamente, a la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, notas al pie o frases toda vez que son contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España, se refieren a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha normativa, o no resultan de aplicación en España, identificándolos con la mención "suprimido".

Quinto. – *Norma Técnica de Auditoría.*

En el Anexo se incluye la Norma Técnica de Auditoría (NIA-ES) objeto de esta Resolución. (La Resolución y el Anexo se pueden consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es – y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto y en el Boletín Oficial de Estado).

Madrid, 20 de diciembre de 2023.
El PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez.



NIA-ES 600R

Para su correcto funcionamiento este PDF debe abrirse desde la aplicación, directamente desde el explorador podrían no abrirse los documentos correctamente.

Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España (NIGC 1-ES y NIGC 2-ES) y el Glosario de Términos, resultado de la adaptación del publicado junto con estas Normas Internacionales para su aplicación en España.

El artículo 26 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en su redacción dada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, establece que las auditorías en el ámbito de la Unión Europea se realizarán de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión Europea, entendiéndose como tales *“las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1) y otras normas relacionadas emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), siempre que sean pertinentes para la auditoría legal”*.

El artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), establece lo siguiente:

“1. *La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*

(...)

2. *Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría.*

A estos efectos, se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.”

Hasta la fecha, la Comisión Europea no ha adoptado las NIA con arreglo al procedimiento previsto en la mencionada Directiva. No obstante, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) las ha ido adaptando al marco jurídico nacional integrando estas normas dentro de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas con la naturaleza de Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad Interno.

En un primer lugar se publicó:

- Por un lado, la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que fue modificada mediante Resolución de 20 de diciembre de 2013. Y, por otro lado, la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), a las que acompañaba un Glosario de Términos, y la Resolución de 20 de marzo de 2014, por la que se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre “auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805).

Con estas Resoluciones se adoptó el primer grupo de normas de auditoría y de control de calidad interno completo, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC) a través del Consejo Emisor de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) para su aplicación en España con el objetivo de converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya las aplicaban.

- Posteriormente se publicó la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, las normas revisadas por el IAASB relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada, incorporándose modificaciones en el contenido y en la estructura del informe de auditoría de cuentas, además de incorporar los nuevos requerimientos exigidos por el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y la LAC. Las normas revisadas fueron la NIA 260, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, junto con la incorporación de una nueva NIA, la 701, sobre la inclusión en el informe de auditoría de cuentas anuales de información sobre las cuestiones clave de la auditoría realizada. Además, y como consecuencia de las modificaciones incluidas en los modelos de informes, resultó también modificada la norma 510. Esta Resolución vino a derogar la de 20 de marzo de 2014. Asimismo, se incluyó la modificación de la nota aclaratoria a una definición del Glosario de Términos, la referida a “Responsables del gobierno de la entidad”.
- Luego se publicó la Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*. La modificación de la NIA-ES 720 (Revisada) se realizó para prever el distinto alcance de la revisión a llevar a cabo por el auditor de cuentas de la “otra información” atendiendo al tipo de información de que se trate.
- A continuación se publicó la Resolución de 9 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica, en lo que aquí interesa, la modificación de la NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, con el objeto de incorporar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España especialidades en el trabajo de auditoría y en la información a incluir en el informe de auditoría, motivadas por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de la Comisión, de 17 de diciembre de 2018, por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de información en los informes financieros anuales. De acuerdo con la nueva regulación, los auditores de cuentas deben incluir en el informe de auditoría información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto, así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato electrónico único europeo (FEUE) cumplen con lo exigido por el mencionado Reglamento Delegado.
- Finalmente, para la incorporación de las últimas normas revisadas por el IAASB, se publicaron, en primer lugar, la Resolución de 14 de octubre de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, NIA-ES 315 (Revisada), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material* y NIA-ES 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

En segundo lugar, la Resolución de 20 de abril de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas de Control de Calidad Interno, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías (frase suprimida) de estados financieros (frase suprimida)* (NIGC 1-ES) y *Revisiones de la Calidad de los Encargos* (NIGC 2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada), como consecuencia de la revisión por parte del IAASB de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1, sustituyéndola por dos normas, las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente: *Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* (ISQM1, en sus siglas en inglés) y *Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de los estados financieros* (ISQM 2, en sus siglas en inglés) y la revisión de la NIA 220, adoptando la denominación NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*. A partir del momento en que resultaron de aplicación obligatoria las Normas objeto de la mencionada Resolución de 20 de abril de 2022, quedaron derogadas la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 220, resultado de la adaptación para su

aplicación en España de la Norma Internacional de Auditoría 220 "Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros", publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013. Por tanto, las menciones relativas a las Normas de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría que se hacen a lo largo de esta Resolución han de entenderse referidas a la NIGC 1-ES y NIGC 2-ES.

Y en tercer y último lugar, la Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

En el año 2022, una vez completada la adaptación del cuerpo normativo aprobado por la IFAC hasta dicha fecha, se acometió por el ICAC, junto con las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, un proyecto de actualización de las Normas y el Glosario de Términos publicadas por el ICAC hasta la fecha a través de las Resoluciones mencionadas, con un triple objetivo:

- la actualización de las referencias normativas contenidas en las notas aclaratorias a los apartados de las NIA-ES publicadas y, en su caso, a las definiciones en el Glosario de Términos, a los textos vigentes de la LAC y su reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RLAC);
- la incorporación de las modificaciones de concordancia entre normas ya incluidas por el IAASB en las normas revisadas publicadas por la IFAC al texto de las NIA-ES, de la NIGC 1-ES y de la NIGC 2-ES y del Glosario de Términos; y
- la homogeneización de las denominaciones utilizadas y el formato de presentación de las NIA-ES, la NIGC 1-ES y NIGC 2-ES y el Glosario de Términos publicados hasta la fecha.

De esta manera, el conjunto de Normas y el Glosario de Términos que se publican en esta Resolución se actualiza a la fecha de su publicación. Estas normas mantienen la naturaleza de Normas Técnicas de Auditoría y de Normas de Control de Calidad Interno, respectivamente, conforme a lo establecido en el artículo 2 de la LAC, puesto que, como se ha señalado, no se ha producido una adopción de las NIA por parte de la Comisión Europea. El Glosario de Términos que se publica amplía su catálogo para incorporar definiciones correspondientes a las Normas de Control de Calidad Interno.

La Resolución se acompaña de dos Anexos para facilitar el conocimiento e identificación de las modificaciones de concordancia incorporadas en las Normas y en el Glosario de Términos que se publican. Así, mientras en el Anexo II se recogen los textos actualizados de todas las NIA-ES, NIGC-ES y Glosario de Términos adoptados hasta la fecha, en el Anexo III se recopilan las modificaciones de concordancia incorporadas en cada una de las Normas y, en consecuencia, en el Glosario de Términos incluidos en el Anexo II, así como las modificaciones incluidas en las notas aclaratorias a los apartados afectados por esta actualización.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España presentaron ante este Instituto las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos incluidos en el Anexo II, resultado de la actualización de las NIA-ES, NIGC-ES y del Glosario de Términos, para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente al de publicación de esta Resolución de publicación provisional, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RLAC.

Por todo ello, analizados los textos presentados por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría, y previo examen por el Comité de Auditoría de Cuentas, la Presidencia del ICAC, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RLAC,

RESUELVE

Primero. - *Información pública.*

Someter al trámite de información pública las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos, resultado de la actualización de las NIA-ES, las NIGC-ES y el Glosario de Términos en sustitución de los publicados por las Resoluciones de este Instituto de 15 de octubre de 2013, de 23 de diciembre de 2016, de 27 de octubre de 2020, de 9 de febrero de 2021 (únicamente en la parte relativa a la modificación de la NIA-ES 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*), de 14 de octubre de 2021, de 20 de abril de 2022 y de 20 de diciembre de 2023.

Y, a estos efectos, ordenar su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto



de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1 del RLAC.

Segundo. – *Periodo de información pública.*

Durante el plazo de dos meses, a computar a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado, se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas -Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España-, las alegaciones que se consideren oportunas a las Normas y al Glosario de Términos objeto de esta Resolución, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de las referidas normas y glosario, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es- y en la sede de las citadas Corporaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 del RLAC.

Una vez transcurrido el plazo anterior, y consideradas las alegaciones en su caso recibidas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación, mediante la correspondiente Resolución, de las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, conforme a lo establecido en el artículo 6 del RLAC.

Tercero. – *Criterios de interpretación, Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), Normas de Control de Calidad Interno (NIGC-ES) y Glosario de Términos.*

En el Anexo I se incluyen los criterios que constituyen principios y normas, a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, que deben observar los auditores en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y en los que deben basarse las actuaciones que resultan necesarias para justificar las conclusiones que se alcancen y la opinión que se emita.

En el Anexo II se incluye el conjunto actualizado del Glosario de Términos, de las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y de las Normas de Control de Calidad Interno (NIGC-ES).

En el Anexo III se recopilan las modificaciones de concordancia incorporadas en cada una de las Normas y, en consecuencia, en el Glosario de Términos incluidos en el Anexo II, así como las modificaciones incluidas en las notas aclaratorias a los apartados afectados por esta actualización.

Estos Anexos se pueden consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es- y en la sede de las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto y en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 20 de diciembre de 2023.
EI PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez.





Anexo I

Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría y de las Normas de Control de Calidad Interno



Anexo I para info
pública - 20.12.2023

Para su correcto funcionamiento este PDF debe abrirse desde la aplicación, directamente desde el explorador podrían no abrirse los documentos correctamente.





Anexo II

Glosario de Términos, Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y Normas de Control de Calidad Interno (NIGC-ES)



Anexo II para info
pública - 20.12.2023

Para su correcto funcionamiento este PDF debe abrirse desde la aplicación, directamente desde el explorador podrían no abrirse los documentos correctamente.





Anexo III

Modificaciones de concordancia incorporadas en cada una de las Normas y en el Glosario de Términos incluidos en el Anexo II, así como las modificaciones incluidas en las notas aclaratorias a los apartados afectados por esta actualización



Anexo III para info pública - 20.12.2023

Para su correcto funcionamiento este PDF debe abrirse desde la aplicación, directamente desde el explorador podrían no abrirse los documentos correctamente.



02 REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audap Auditores, S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audap Auditores, S.L., mediante Resolución de 16 de octubre de 2023, donde se resolvía:

PRIMERO. – *Declarar a la sociedad de auditoría AUDAP AUDITORES, S.L., con n.º de ROAC S-2541, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra d) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), por “La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta.”*

SEGUNDO. – *Imponer a la sociedad de auditoría una sanción de multa por importe de DOCE MIL EUROS (12.000,00.- €), de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC.*

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023
EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Bastida & Pontones, S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Bastida & Pontones, S.L., mediante Resolución de 14 de septiembre de 2023, donde se resolvía:

PRIMERO. – *Declarar a la sociedad de auditoría BASTIDA & PONTONES, S.L. con n.º de ROAC S1589, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, que debía presentarse en el mes de octubre de 2022.*

SEGUNDO. – *Imponer a la sociedad de auditoría BASTIDA & PONTONES, S.L., una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.*

TERCERO. – *Dado que la sociedad de auditoría ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.*

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023
EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Despacho de Auditores Profesionales, S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Despacho de Auditores Profesionales, S.L., mediante Resolución de 7 de septiembre de 2023, donde se resolvía:

PRIMERO. – Declarar a la sociedad de auditoría *DESPACHO DE AUDITORES PROFESIONALES, S.L.*, con nº de ROAC S1657, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, que debía presentarse en el mes de octubre de 2022.

SEGUNDO. – Imponer a la sociedad de auditoría *DESPACHO DE AUDITORES PROFESIONALES, S.L.*, una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC.

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023
EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Godoy Auditores, S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Godoy Auditores, S.L.P., mediante Resolución de 25 de octubre de 2023, donde se resolvía:

PRIMERO. – Declarar a la sociedad de auditoría *GODOY AUDITORES, S.L.P.* con nº de ROAC S1807, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, que debía presentarse en el mes de octubre de 2022.

SEGUNDO. – Imponer a la sociedad de auditoría *GODOY AUDITORES, S.L.P.*, una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO. – Dado que la sociedad de auditoría ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023
EL PRESIDENTE,

Santiago Durán Domínguez

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Hispania Alfa Completeness, S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Hispania Alfa Completeness, S.L.P., mediante Resolución de 14 de septiembre de 2023, donde se resolvía:

“PRIMERO. – Declarar a la sociedad de auditoría HISPANIA ALFA COMPLETENESS, S.L.P. con nº de ROAC S2021, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, que debía presentarse en el mes de octubre de 2022.

SEGUNDO. – Imponer a la sociedad de auditoría HISPANIA ALFA COMPLETENESS, S.L.P. una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO. – Dado que la sociedad de auditoría ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.”

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023

EL PRESIDENTE,

Santiago Durán Domínguez

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Ifni Global Solutions, S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Ifni Global Solutions, S.L., mediante Resolución de 14 de septiembre de 2023, donde se resolvía:

“PRIMERO. – Declarar a la sociedad de auditoría IFNI GLOBAL SOLUTIONS, S.L., con nº de ROAC S1960, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, que debía presentarse en el mes de octubre de 2022.

SEGUNDO. – Imponer a la sociedad de auditoría IFNI GLOBAL SOLUTIONS, S.L., una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el





artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO. – Dado que la sociedad de auditoría ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.”

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023
EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 19 de diciembre de 2023 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Vap Assessors, S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Vap Assessors, S.L.P., mediante Resolución de 14 de septiembre de 2023, donde se resolvía:

“PRIMERO. – Declarar a la sociedad de auditoría VAP ASSESSORS, S.L.P. con nº de ROAC S0402, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por “la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta”, cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, que debía presentarse en el mes de octubre de 2022.

SEGUNDO. – Imponer a la sociedad de auditoría VAP ASSESSORS, S.L.P. una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO. – Dado que la sociedad de auditoría ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.”

En Madrid, a 19 de diciembre de 2023
EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez





Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2023 se ha procedido a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II, respectivamente, con el número definitivo de inscripción que se les ha otorgado.

ANEXO I

Relación de personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	AUDITOR
24510	ORTIZ RIMBLAS, JUAN
24511	ROCCA SEGURA, ALESSANDRO
24512	RIBAS RICART, MIRIAM
24513	ALONSO ORTIZ DE LA TORRE, FERNANDO
24514	DELGADO HERRERO, DAVID
24515	JIMENO MAJAN, MARIA EUGENIA
24516	FONT OYA, RAUL
24517	OVIEDO MORENO, JAVIERº
24518	MONTERO VIVAS, EDUARDO
24519	ESTRADE DALMAU, ÈRICA
24520	GARCIA GARRIDO, CARLES
24521	IZQUIERDO RODRIGUEZ, JESUS MARIA

ANEXO II

Relación de sociedades de auditoría inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZÓN SOCIAL
S2641	CANO & NAVA ASOCIADOS SL
S2642	AUDIMES AUDITORES Y CONSULTORES, S.L.
S2643	ANS AUDITORES Y CONSULTORES S.L.
S2644	SW IBERIA S.L.P.
S2645	FIRST PERITOS, AUDITORES Y ECONOMISTAS. S.L
S2646	K.B.A. SERVICESTAUDIT, S.L.P.
S2647	F.A.B. SERVICESTAUDIT, S.L.P
S2648	A.A.B SERVICESTAUDIT, S.L.P
S2649	WE AUDIT, SLP
S2650	RESTRUCTURACION Y AUDITORIA SL
S2651	HIJANO RUIZ CONSULTORES, S.L
S2652	AUDITORIA FINANCIERA Y CONTABLE S.L.
S2653	EUDITA AUDITEC, S.L.
S2654	YNTRO AUDITORES, SLP
S2655	AFIANZA AUDITORES, S.L.P.
S2656	ZERCA AUDITORES, S.L.P
S2657	GHD AUDITORES Y ECONOMISTAS ASOCIADOS, S.L.P.
S2658	CONSULAUDIT SERVICIOS Y GESTION SL



Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2023 se ha procedido a dar de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II.

ANEXO I

Relación de personas físicas que han causado baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

N° ROAC	AUDITOR
02711	DITO PIMPINELA, JOSÉ LUIS
04389	MORENO RODRÍGUEZ, ANTONIO
04780	PIELLA BOVÉ, JORGE
05263	SÁEZ DE OCÁRIZ FERNÁNDEZ, JUAN LUIS
05269	SÁINZ PÉREZ, LUIS ANSELMO
05626	TAILLEFER RON, FRANCISCO JOSÉ
06082	ÁLVAREZ GALINDO, MIGUEL ÁNGEL
06226	ATANASIO GÓMEZ, MARÍA DOLORES
06301	BASTIDA PÉREZ, LUIS
07378	HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, MATEO
07802	MARTÍNEZ GARCÍA, JOSÉ GABRIEL
08081	OLIVARES ALFONSO, JUAN
08209	PERAIRE SORIANO, JUAN MIGUEL
10100	FÁBREGAS ALEGRET, GONZALO
10209	FONCILLAS MARRO, ANTONIO JOSÉ
10729	INSA ALCARAZ, GERARDO
11292	MESEGUER POVEDA, PEDRO
11382	MORAL MUÑOZ, ANTONIO
11653	PALLARÉS MERCADÉ, ANTONIO
12024	ROCES GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL
12174	RUIBAL DEL CASTILLO, LUIS MODESTO
12191	RUIZ GARCÍA, JOAQUÍN
12274	SÁNCHEZ CARRASCO, JOSÉ ANTONIO
12630	VARELA TRILLO, JUAN MANUEL
12701	VIDAL MAURICIO, JOSÉ ANTONIO
12930	CORTADAS ARBAT, ROBERTO
13513	URDÁNIZ BONDÍA, MARÍA JOSÉ
14067	ROLDÁN RABADÁN, ANTONIO
14924	ELCARTE REVESTIDO, FRANCISCO JAVIER
14991	LÓPEZ REDONDO, JORGE CLEMENTE
15818	RODRÍGUEZ CORREA, JUAN RAMÓN
16556	FEBRER TERRADELLAS, MONSERRAT



ANEXO II

**Relación de sociedades de auditoría que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas**

N° ROAC	RAZÓN SOCIAL
S0233	ASC ÁUREA AUDITORES, S.L.P.
S0398	M.C.M. ASOCIADOS, S.L.P.
S0418	SBAYC AUDITORES, S.L.P.
S0430	SERRANO 41 AUDITORES, S.L.
S0539	IMAFIEL AUDITORES ASOCIADOS, S.L.
S0573	EUROREVISIÓN, S.L.
S0632	SOCIEDAD GENERAL DE AUDITORÍA NORTE, S.L.P.
S0977	CEA AUDITORES, S.L.
S1123	BUJÁN Y ASOCIADOS, S.L.
S1184	GABINETE DE ECONOMISTAS AUDITORES, S.L.
S1331	DESPACHO COLECTIVO DE AUDITORÍA, S.L.
S1380	EUROBALGES, S.L.P.
S1406	CASTLE SPAIN AUDITORES, S.L.
S1556	GRUPO DEAS FILCO AUDITORES CONSULTORES, S.L.P.
S1589	BASTIDA & PONTONES, S.L.
S1673	AUDITORES, CONSULTORES TRIBUTARIOS Y LEGALES, S.L.
S1739	ADIRE AUDITORÍA, S.L.
S1940	AADA AUDITORES Y CONSULTORES LEGALES, S.L.
S2012	LUMENIS AUDITORIA & CONSULTORIA, S.L.
S2074	ARGENTA AUDITORES, S.L.P.
S2119	WICAN SERVICIOS EMPRESARIALES, S.L.P.
S2152	AUDIVAL AUDITORES, S.L.
S2258	AUDITORÍA I VERIFICACIÓ DE COMPTES, S.L.P.
S2271	INTEGRAUDIT, S.L.
S2308	TÉCNICOS EN VALORACIÓN VERIFICACIÓN Y AUDITORÍA, S.L.
S2389	JPC CONSULTORES Y AUDITORES, S.L.
S2451	RCS LEGISAUDIT, S.L.
S2540	RESGUARDA MEDITERRÁNEA AUDITORES Y CONSULTORES, S.L.P.
S2569	RESOLVENSLESS, S.L.P.
S2577	ACM AUDITORES, S.L.



**Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría.**

En el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y previa notificación cursada al efecto por las sociedades interesadas, se ha procedido a efectuar los cambios de denominación de las mismas en los términos que a continuación se expresan.

ANEXO**Cambio de denominación de sociedades de auditoría**

N° ROAC	NOMBRE SOCIEDAD ANTERIOR	NOMBRE SOCIEDAD ACTUAL
S0515	CGM AUDITORES, S.L.	CGM AUDITORES, S.L.P.
S0971	ARCOASA AUDITORES, S.L.P.	ARCOASA AUDITORES, S.L.U.
S1511	MOORE AUDITEST, S.L.	MOORE SP AUDITORES S.L.
S1746	MEDIAUDIT AUDITORES, S.L.P.	MEDIAUDIT AUDITORES SLP
S2204	AUDITORS AND BOOKKEEPERS, S.L.P.	ADN AUDITORS AND BOOKKEEPERS, S.L.P.
S2409	ARLIÓN AUDITORES Y ASESORES, S.L.P.	ARLION AUDITORES Y ASESORES SLP



03 COMUNICACIONES Y CONSULTAS

CONSULTAS

Contabilidad

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.

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 período 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.

Consulta 2

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

Respuesta:

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 depende 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.

Consulta 3

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

Respuesta:

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.

Consulta 4

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

Respuesta:

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

- 1) Si según el supuesto planteado, de acuerdo con el artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 (en adelante RICAC de sociedades), los resultados a tener en cuenta para establecer el eventual exceso respecto de los resultados a distribuir son los generados desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 2021 (i.e. 100) o hasta el 30 de junio de 2022 (i.e. 250, que harían que la totalidad de los dividendos aprobados se reconocieran como ingresos), es decir, de acuerdo con el balance aprobado o hasta la fecha de aprobación del dividendo.

Si la respuesta a esta cuestión fuera que los resultados a tener en cuenta abarcan hasta la fecha en la que se acuerda el reparto del dividendo, se plantean una serie de cuestiones adicionales:

- 2) La forma de documentar dichos resultados "preliminares".
- 3) Si los resultados generados hasta la fecha de aprobación del dividendo deben considerar sólo el periodo que media entre el cierre del ejercicio anterior y la fecha de aprobación del dividendo o si se requiere un estado contable 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 caute-
las 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 sufi-
ciente 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 ejerci-
cio, 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 benefi-
cios 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.

Consulta 5

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

Respuesta:

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 Socieda-
des 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) 21ª.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 21ª.2 del PGC se apoya en la idea de la sucesión contable de los valores de los elementos patrimoniales desde la perspectiva de la unidad económica que constituye el grupo de sociedades.

Considerando esta circunstancia y la sucesión universal inherente a los acuerdos de fusión, 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.

Consulta 6

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

Respuesta:

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.



04 ÁMBITO INTERNACIONAL

DIRECTIVA DELEGADA (UE) 2023/2775 DE LA COMISIÓN de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta al ajuste de los criterios de tamaño de las empresas o grupos de tamaño micro, pequeño, mediano y grande

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Vista la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo¹, y en particular su artículo 3, apartado 13,

Considerando lo siguiente:

- (1) Los requisitos de presentación de información en el ámbito de la contabilidad persiguen varios objetivos. No se limitan a proporcionar información a los inversores en los mercados de capitales, sino que también dan cuenta de operaciones pasadas y mejoran la gobernanza empresarial. Es importante simplificar estos requisitos para garantizar que cumplen los fines para los que estaban previstos y limitar la carga administrativa.
- (2) En vista de la importante inflación registrada durante 2021 y 2022, se revisaron los criterios de tamaño monetario a la hora de determinar la categoría de tamaño de una empresa a fin de tener en cuenta el impacto de la inflación.
- (3) De acuerdo con datos de Eurostat, a lo largo de un período de unos 10 años, comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de marzo de 2023, la inflación acumulada alcanzó el 24,3 % en la zona del euro y el 27,2 % en toda la Unión.
- (4) Por consiguiente, la Comisión considera necesario ajustar y redondear los umbrales a que se refiere el artículo 3, apartados 1 a 7, de la Directiva 2013/34/UE en un 25 % para tener en cuenta la inflación.
- (5) Procede, por tanto, modificar la Directiva 2013/34/UE en consecuencia.
- (6) Para que las empresas o grupos puedan beneficiarse lo antes posible de los umbrales ajustados, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva deben aplicarse a más tardar a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Los Estados miembros pueden permitir a las empresas que apliquen dichas disposiciones para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2023.
- (7) La Comisión ha consultado al Grupo de Expertos del Comité Europeo de Valores de conformidad con el artículo 49, apartado 3 bis, de la Directiva 2013/34/UE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

Modificaciones de la Directiva 2013/34/UE

El artículo 3 de la Directiva 2013/34/UE se modifica como sigue:

- 1) En el apartado 1, las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
 - «a) total del balance: 450 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 900 000 EUR;».

(1) DO L 182 de 29.6.2013, p. 19.



- 2) El apartado 2 se modifica como sigue:
- a) las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
 - «a) total del balance: 5 000 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 10 000 000 EUR;»;
 - b) el párrafo segundo se sustituye por el texto siguiente:

«Los Estados miembros podrán definir umbrales que rebasen los señalados en el párrafo primero, letras a) y b). En todo caso, los umbrales no rebasarán los 7 500 000 EUR en el total del balance ni los 15 000 000 EUR en el volumen de negocios neto.».
- 3) En el apartado 3, las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
- «a) total del balance: 25 000 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 50 000 000 EUR;»;
- 4) En el apartado 4, las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
- «a) total del balance: 25 000 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 50 000 000 EUR;»;
- 5) El apartado 5 se modifica como sigue:
- a) las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
 - «a) total del balance: 5 000 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 10 000 000 EUR;»;
 - b) el párrafo segundo se sustituye por el texto siguiente:

«Los Estados miembros podrán definir umbrales que rebasen los señalados en el párrafo primero, letras a) y b). En todo caso, los umbrales no rebasarán los 7 500 000 EUR en el total del balance ni los 15 000 000 EUR en el volumen de negocios neto.».
- 6) En el apartado 6, las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
- «a) total del balance: 25 000 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 50 000 000 EUR;»;
- 7) En el apartado 7, las letras a) y b) se sustituyen por el texto siguiente:
- «a) total del balance: 25 000 000 EUR;
 - b) volumen de negocios neto: 50 000 000 EUR;».

Artículo 2

Transposición

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 24 de diciembre de 2024. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Aplicarán dichas disposiciones para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2024.

No obstante lo dispuesto en el párrafo segundo, los Estados miembros pueden permitir a las empresas que apliquen dichas disposiciones para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2023.



Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

Entrada en vigor

La presente Directiva entrará en vigor a los tres días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 4

Destinatarios

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 17 de octubre de 2023.

Por la Comisión
La Presidenta
Ursula VON DER LEYEN





REGLAMENTO (UE) 2023/2468 DE LA COMISIÓN de 8 de noviembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 12.

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad², y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) En virtud del Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión³, se han adoptado determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 8 de septiembre de 2022.
- (2) El 23 de mayo de 2023, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) publicó unas modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuestos sobre las ganancias* («NIC 12»). Dichas modificaciones introdujeron una excepción temporal a la contabilización de los impuestos diferidos derivados de la aplicación de las normas modelo del Pilar Dos de la OCDE, así como requisitos específicos de revelación de información para las empresas afectadas.
- (3) La excepción temporal debe aplicarse inmediatamente tras la publicación de las modificaciones por el CNIC y de forma retroactiva de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* («NIC 8»). Los requisitos de revelación de información deben aplicarse a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Las empresas no están obligadas a aplicar los requisitos de revelación de información en relación con los períodos contables intermedios que finalicen el 31 de diciembre de 2023 o antes de esa fecha.
- (4) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG), la Comisión concluye que las modificaciones de la NIC 12 cumplen las condiciones para su adopción, establecidas en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.o 1606/2002.
- (5) Algunos terceros países ya han aplicado en el presente año las normas modelo del Pilar Dos de la OCDE. Salvo que se adopte una decisión sobre la aplicabilidad de las modificaciones de la NIC 12, los grupos de la UE tendrán que reconocer los incrementos ligados al Pilar Dos como impuestos diferidos en sus estados financieros consolidados intermedios. A fin de evitarlo, es preciso adoptar urgentemente dicha decisión para los grupos establecidos en la Unión.
- (6) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (UE) 2023/1803 en consecuencia.
- (7) 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 (UE) 2023/1803, la Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuestos sobre las ganancias* se modifica de acuerdo con lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Las empresas aplicarán:

(2) DOL 243 de 11.9.2002, p. 1.

(3) Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2023, 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 237 de 26.9.2023, p. 1).



- a) los párrafos 4A y 88A del anexo del presente Reglamento inmediatamente tras la publicación de estas modificaciones y de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8, y
- b) los párrafos 88B a 88D del anexo del presente Reglamento a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Las empresas no estarán obligadas a revelar la información exigida por dichos párrafos en relación con los períodos contables intermedios que finalicen el 31 de diciembre de 2023 o antes de esa fecha.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

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

Hecho en Bruselas, el 8 de noviembre de 2023.

Por la Comisión
La Presidenta
Ursula VON DER LEYEN





ANEXO

Reforma Fiscal Internacional: normas modelo del pilar dos

Modificaciones de la NIC 12

Modificaciones de la NIC 12 Impuestos sobre las ganancias

Se añaden los párrafos 4A, 88A a 88D (incluido su correspondiente encabezamiento y el recuadro que figura después del párrafo 88D) y 98M.

Ámbito de aplicación

...

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

...

Información a revelar

...

Reforma fiscal internacional: Normas modelo del Pilar Dos

- 88A La entidad revelará que ha aplicado la excepción al reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos y a la revelación de información al respecto (véase el párrafo 4A).
- 88B La entidad revelará por separado el gasto (ingreso) por impuestos corrientes relacionado con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos.
- 88C En los ejercicios en los que la legislación del Pilar Dos haya sido promulgada o esté a punto de ser promulgada, pero aún no surta efectos, la entidad revelará información conocida o razonablemente estimable que ayude a los usuarios de los estados financieros a entender la exposición de la entidad a los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos derivados de dicha legislación.
- 88D Para cumplir el objetivo de la revelación de información del párrafo 88C, la entidad revelará información cualitativa y cuantitativa acerca de su exposición a los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos al cierre del ejercicio. Esta información no tiene que reflejar todos los requisitos específicos de la legislación del Pilar Dos y puede facilitarse en forma de intervalo indicativo. En la medida en que la entidad no conozca o no pueda estimar razonablemente tal información, publicará en su lugar una declaración en ese sentido y revelará información sobre sus avances en la evaluación de su exposición.

Ejemplos ilustrativos de los párrafos 88C a 88D

A modo de ejemplo de la información que la entidad podría revelar para cumplir el objetivo y los requisitos de los párrafos 88C a 88D cabe citar:

- a) información cualitativa, en particular sobre la forma en que se ve afectada por la legislación del Pilar Dos y los principales países en los que podría estar expuesta a impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos, e

Ejemplos ilustrativos de los párrafos 88C a 88D

- b) información cuantitativa tal como:



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

...

Entrada en vigor

...

98M El documento *Reforma fiscal internacional: Normas modelo del Pilar Dos*, publicado en mayo de 2023, añadió los párrafos 4A y 88A a 88D. Las entidades deberán:

- a) aplicar los párrafos 4A y 88A inmediatamente tras la publicación de estas modificaciones y de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8, y
- b) aplicar los párrafos 88B a 88D a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Las entidades no estarán obligadas a revelar la información exigida por estos párrafos en relación con los períodos contables intermedios que finalicen el 31 de diciembre de 2023 o antes de esa fecha.





REGLAMENTO (UE) 2023/2579 DE LA COMISIÓN de 20 de noviembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Información Financiera 16

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁴, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión⁵ se han adoptado determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 8 de septiembre de 2022.
- (2) El 22 de septiembre de 2022, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó ciertas modificaciones de la Norma Internacional de Información Financiera 16, *Arrendamientos* («NIIF 16»), que establece la forma en que una sociedad debe reconocer, valorar, presentar y revelar los arrendamientos. Las modificaciones de la NIIF 16 especifican la forma en que el vendedor-arrendatario debe valorar posteriormente las transacciones de venta con arrendamiento posterior.
- (3) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG), la Comisión concluye que las modificaciones de la NIIF 16 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 (UE) 2023/1803 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 (UE) 2023/1803, la Norma Internacional de Información Financiera 16, *Arrendamientos*, queda modificada según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2024.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

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

Hecho en Bruselas, el 20 de noviembre de 2023.

Por la Comisión
La Presidenta
Ursula VON DER LEYEN

(4) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(5) DO L 237 de 26.9.2023, p. 1.



ANEXO

Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

Modificaciones de la NIIF 16

Modificaciones de la NIIF 16: Arrendamientos

Se añaden los párrafos 102A, C1D y C20E y se modifica el párrafo C2. Se añade un nuevo encabezamiento antes del párrafo C20E.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

...

Evaluación de si la transferencia del activo constituye una venta

...

La transferencia del activo constituye una venta

...

102A Después de la fecha de inicio, el vendedor-arrendatario aplicará los párrafos 29 a 35 al activo por derecho de uso que se deriva del arrendamiento posterior y los párrafos 36 a 46 al pasivo por arrendamiento que se deriva del arrendamiento posterior. Al aplicar los párrafos 36 a 46, el vendedor-arrendatario determinará los «pagos de arrendamientos» o los «pagos de arrendamiento revisados» en una forma que garantice que no reconoce ningún importe de ganancia o pérdida en relación con el derecho de uso que conserva. La aplicación de las disposiciones del presente párrafo no impedirá que el vendedor-arrendatario reconozca en el resultado cualquier ganancia o pérdida relacionada con la terminación parcial o total de un arrendamiento conforme a lo dispuesto en el párrafo 46, letra a).

...





Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C1D La publicación en septiembre de 2022 de *Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior*, modificó el párrafo C2 y añadió los párrafos 102A y C20E. Los vendedores-arrendatarios aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada. Si un vendedor-arrendatario aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho.

Transición

C2 A efectos de los requisitos establecidos en los párrafos C1 a C20E, la fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe en el que una entidad aplique por primera vez esta Norma.

...

Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

C20E El vendedor-arrendatario aplicará la *responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior* (véase el párrafo C1D) de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, a las operaciones de venta con arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de aplicación inicial.





REGLAMENTO (UE) 2023/2822 DE LA COMISIÓN de 19 de diciembre de 2023 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 1

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁶, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión⁷ se han adoptado determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 8 de septiembre de 2022.
- (2) El 23 de enero de 2020, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) publicó unas modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad 1 *Presentación de estados financieros* («NIC 1»). En dichas modificaciones se especifica el modo en que una empresa debe presentar, en el estado de situación financiera, las deudas y otros pasivos cuya fecha de liquidación es incierta. De acuerdo con las modificaciones, esas deudas u otros pasivos han de clasificarse como corrientes (pasivos que deben liquidarse o que pueden tener que liquidarse en el plazo de un año) o no corrientes.
- (3) El 15 de julio de 2020, debido a la pandemia de COVID-19, el CNIC publicó una modificación de alcance restringido para aplazar un año la entrada en vigor de las modificaciones de la NIC 1 publicadas el 23 de enero de 2020 por el CNIC.
- (4) A la hora de poner en práctica las citadas modificaciones de la NIC 1, algunas partes interesadas pidieron al CNIC que aclarara el modo en que las empresas debían clasificar como corriente o no corriente un pasivo derivado de un contrato de préstamo con condiciones pactadas. En respuesta, el CNIC publicó, el 31 de octubre de 2022, unas nuevas modificaciones de la NIC 1. En esas modificaciones también se introducen mejoras en cuanto a la información que deben suministrar las empresas cuando su derecho a aplazar la liquidación de un pasivo durante al menos doce meses esté supeditado a condiciones pactadas.
- (5) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG), la Comisión concluye que las modificaciones de la NIC 1 cumplen los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (6) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (UE) 2023/1803 en consecuencia.
- (7) 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 (UE) 2023/1803, la Norma Internacional de Contabilidad 1 *Presentación de estados financieros* se modifica de acuerdo con lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio

(6) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(7) Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2023, 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 237 de 26.9.2023, p. 1).



de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2024.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

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

Hecho en Bruselas, el 19 de diciembre de 2023.

Por la Comisión
La Presidenta
Ursula VON DER LEYEN





ANEXO

Clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes y pasivos no corrientes con condiciones pactadas

Modificaciones de la NIC 1

Modificaciones de la NIC 1 — Presentación de estados financieros

Se modifican los párrafos 60, 69, 71, 73, 74 y 76. Se añaden los párrafos 72A, 72B, 75A, 76A, 76B, 139U y 139W. Inmediatamente después del párrafo 76 se añade el párrafo 76ZA. Se elimina el párrafo 139D. Se añaden encabezamientos precediendo a los párrafos 70, 71, 72A y 76A. Los párrafos 70, 72 y 75 no se modifican, pero se incluyen para facilitar la lectura.

ESTRUCTURA Y CONTENIDO

[...]

Estado de situación financiera

[...]

Distinción entre partidas corrientes y no corriente

- 60. La entidad presentará los activos corrientes y no corrientes, así como los pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 66 a 76B, excepto cuando la presentación basada en la liquidez proporcione información fiable y más pertinente. Cuando se aplique dicha excepción, la entidad presentará todos los activos y pasivos por orden de liquidez.**

[...]

Pasivos corrientes

- 69. La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:**
- espere liquidar el pasivo en su ciclo normal de explotación;**
 - mantenga el pasivo principalmente con fines de negociación;**
 - el pasivo deba liquidarse dentro de los doce meses posteriores al ejercicio; o**
 - no tenga derecho, al cierre del ejercicio, a aplazar la liquidación del pasivo durante al menos los doce meses posteriores al ejercicio.**

La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ciclo normal de explotación [párrafo 69, letra a)]

- 70. Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales a pagar y algunos devengos por costes de personal u otros costes de explotación, forman parte del fondo de maniobra utilizado en el ciclo normal de explotación de la entidad. La entidad clasificará esas partidas de explotación como pasivos corrientes, aun cuando se vayan a liquidar más de doce meses después del ejercicio. Para la clasificación de los activos y pasivos de la entidad se aplicará el mismo ciclo normal de explotación. Cuando el ciclo normal de explotación de la entidad no sea claramente determinable, se presumirá que su duración es de doce meses.**

Mantenimiento del pasivo principalmente con fines de negociación [párrafo 69, letra b)] o deber de liquidarlo dentro de los doce meses siguientes [párrafo 69, letra c)]

- 71. Otros tipos de pasivos corrientes no se liquidan como parte del ciclo normal de explotación, sino que deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes al ejercicio o se mantienen principalmente con fines de negociación. Son ejemplos de lo anterior algunos pasivos financieros que se atienen a la definición de «mantenidos para negociar» de la NIIF 9, los descubiertos bancarios y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas no**

comerciales a pagar. Los pasivos financieros que proporcionen financiación a largo plazo (es decir, no formen parte del fondo de maniobra utilizado en el ciclo normal de explotación de la entidad) y no deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al ejercicio serán pasivos no corrientes, con sujeción a lo dispuesto en los párrafos 72A a 75.

72. La entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes al ejercicio, aun cuando:
- el plazo original fuera superior a doce meses; y
 - exista un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo, celebrado después del ejercicio y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

Derecho a aplazar la liquidación durante al menos doce meses [párrafo 69, letra d)]

72A El derecho de la entidad a aplazar la liquidación de un pasivo durante al menos los doce meses siguientes al ejercicio debe tener fundamento y, según lo señalado en los párrafos 72B a 75, ha de existir al cierre del ejercicio.

72B El derecho de la entidad a aplazar la liquidación de un pasivo derivado de un contrato de préstamo durante al menos los doce meses siguientes al ejercicio puede estar supeditado a que la entidad cumpla las condiciones especificadas en dicho contrato de préstamo (en lo sucesivo, «las condiciones pactadas»). A efectos de la aplicación del párrafo 69, letra d), esas condiciones pactadas:

- inciden en la existencia de tal derecho al cierre del ejercicio —tal como lo ilustran los párrafos 74 y 75— si la entidad está obligada a cumplir la condición pactada al cierre del ejercicio o antes; la condición pactada incide en la existencia del derecho al cierre del ejercicio aun cuando el cumplimiento de dicha condición solo se evalúe después del ejercicio (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad al cierre del ejercicio, pero cuyo cumplimiento solo se evalúe después);
- no inciden en la existencia de tal derecho al cierre del ejercicio si la entidad no está obligada a cumplir la condición pactada hasta después del ejercicio (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después del cierre del ejercicio).

[...]

73. Si la entidad tiene derecho, al cierre del ejercicio, a renovar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a dicho ejercicio en virtud de un acuerdo de financiación existente, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo fuera exigible en un plazo inferior. Si la entidad no tiene tal derecho, no tendrá en cuenta la posibilidad de refinanciar la obligación y la clasificará como corriente.

74. Cuando la entidad incumpla una condición pactada contenida en un contrato de préstamo a largo plazo, ya sea al cierre del ejercicio o antes de esa fecha, y, a consecuencia de ello, el pasivo pase a ser exigible a voluntad del prestamista, el pasivo se clasificará como corriente, aun cuando el prestamista hubiera aceptado, con posterioridad al ejercicio y antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, no exigir el pago como consecuencia del incumplimiento. La entidad clasificará el pasivo como corriente porque, al cierre del ejercicio, no tiene derecho a aplazar su liquidación durante al menos doce meses tras esa fecha.

75. Sin embargo, la entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese aceptado, a más tardar al cierre del ejercicio, conceder una moratoria que finalice al menos doce meses después de esa fecha y dentro de la cual la entidad pueda rectificar el incumplimiento y el prestamista no pueda exigir el reembolso inmediato.

75A La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejercite el derecho a aplazar la liquidación del pasivo durante al menos los doce meses siguientes al ejercicio. Si un pasivo cumple los criterios enumerados en el párrafo 69 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente incluso si la dirección pretende o espera que la entidad liquide el pasivo en los doce meses siguientes al ejercicio, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre el cierre del ejercicio y la fecha en que los estados financieros sean autorizados para su publicación. No obstante, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad puede tener que revelar información sobre el momento de la liquidación, con objeto de permitir a los usuarios de sus estados financieros entender las repercusiones del pasivo sobre



la situación financiera de la entidad [véanse el párrafo 17, letra c), y el párrafo 76, letra d)].

76. Si se produce cualquiera de los hechos indicados a continuación entre el cierre del ejercicio y la fecha de la autorización de los estados financieros para su publicación, esos hechos se revelarán como hechos que no conllevan ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*:
- a) refinanciación a largo plazo de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo 72);
 - b) rectificación del incumplimiento de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo 74);
 - c) concesión, por parte del prestamista, de una moratoria para rectificar el incumplimiento de un contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo 75); y
 - d) liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo 75A).

76ZA Al aplicar los párrafos 69 a 75, la entidad podría clasificar los pasivos derivados de contratos de préstamo como no corrientes cuando su derecho a aplazar la liquidación de tales pasivos esté supeditado al cumplimiento por su parte de las condiciones pactadas en los doce meses siguientes al ejercicio [véase el párrafo 72B, letra b)]. De ser así, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de sus estados financieros entender el riesgo de que los pasivos pasen a ser reembolsables en los doce meses siguientes al ejercicio, en particular:

- a) información sobre las condiciones pactadas (incluida su naturaleza y el plazo en que la entidad ha de cumplirlas) y el importe en libros de los pasivos correspondientes;
- b) en su caso, los hechos y circunstancias que indiquen que la entidad pueda tener dificultades para cumplir las condiciones pactadas — por ejemplo, el hecho de que la entidad haya tomado medidas, durante el ejercicio o después, para evitar o mitigar un posible incumplimiento—; entre estos hechos y circunstancias podría incluirse también el hecho de que la entidad no habría cumplido las condiciones pactadas si el cumplimiento de estas se hubiese evaluado a la luz de las circunstancias de la entidad al cierre del ejercicio.

[...]

Liquidación [párrafo 69, letras a), c) y d)]

76A A efectos de la clasificación de un pasivo como corriente o no corriente, la liquidación hace referencia a una transferencia a la contraparte que tenga como consecuencia la extinción del pasivo. La transferencia puede ser de:

- a) efectivo u otros recursos económicos, como, por ejemplo, bienes o servicios; o
- b) instrumentos de patrimonio propios de la entidad, salvo que sea de aplicación el párrafo 76B.

76B Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a opción de la contraparte, a su liquidación mediante transferencia de instrumentos de patrimonio propios de la entidad no afectan a la clasificación de ese pasivo como corriente o no corriente si, en aplicación de la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*, la entidad clasifica la opción de la contraparte como instrumento de patrimonio, reconociéndola de forma separada del pasivo como componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

[...]

TRANSICIÓN Y ENTRADA EN VIGOR

[...]

139D [Eliminado]

[...]

139U El documento *Clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes*, publicado en enero de 2020, modificó los párrafos 69, 73, 74 y 76 y añadió los párrafos 72A, 75A, 76A y 76B. Las entidades aplicarán





esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, tras la publicación del documento *Pasivos no corrientes con condiciones pactadas* (véase el párrafo 139W), aplicará también el documento *Pasivos no corrientes con condiciones pactadas* a ese ejercicio. Si una entidad aplica el documento *Clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes* a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

[...]

139W El documento *Pasivos no corrientes con condiciones pactadas*, publicado en octubre de 2022, modificó los párrafos 60, 71, 72A, 74 y 139U y añadió los párrafos 72B y 76ZA. Las entidades aplicarán;

- a) la modificación del párrafo 139U inmediatamente a partir de la publicación del documento *Pasivos no corrientes con condiciones pactadas*;
- b) todas las demás modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones a un ejercicio anterior, aplicará también el documento *Clasificación de los pasivos como corrientes o no corrientes* a ese ejercicio. Si una entidad aplica el documento *Pasivos no corrientes con condiciones pactadas* a un ejercicio anterior, revelará este hecho.



ANEXO

Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

Modificaciones de la NIIF 16

Modificaciones de la NIIF 16: Arrendamientos

Se añaden los párrafos 102A, C1D y C20E y se modifica el párrafo C2. Se añade un nuevo encabezamiento antes del párrafo C20E.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

...

Evaluación de si la transferencia del activo constituye una venta

...

La transferencia del activo constituye una venta

...

102A Después de la fecha de inicio, el vendedor-arrendatario aplicará los párrafos 29 a 35 al activo por derecho de uso que se deriva del arrendamiento posterior y los párrafos 36 a 46 al pasivo por arrendamiento que se deriva del arrendamiento posterior. Al aplicar los párrafos 36 a 46, el vendedor-arrendatario determinará los «pagos de arrendamientos» o los «pagos de arrendamiento revisados» en una forma que garantice que no reconoce ningún importe de ganancia o pérdida en relación con el derecho de uso que conserva. La aplicación de las disposiciones del presente párrafo no impedirá que el vendedor-arrendatario reconozca en el resultado cualquier ganancia o pérdida relacionada con la terminación parcial o total de un arrendamiento conforme a lo dispuesto en el párrafo 46, letra a).

...





Apéndice C

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C1D La publicación en septiembre de 2022 de *Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior*, modificó el párrafo C2 y añadió los párrafos 102A y C20E. Los vendedores-arrendatarios aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada. Si un vendedor-arrendatario aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho.

Transición

C2 A efectos de los requisitos establecidos en los párrafos C1 a C20E, la fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe en el que una entidad aplique por primera vez esta Norma.

...

Responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior

C20E El vendedor-arrendatario aplicará la *responsabilidad por arrendamiento en una venta con arrendamiento posterior* (véase el párrafo C1D) de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, a las operaciones de venta con arrendamiento posterior realizadas después de la fecha de aplicación inicial.



