



## BOICAC Nº 138/2024 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de una cláusula de indemnidad. Aclaración de la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016.

### Respuesta:

El consultante solicita aclaración sobre la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016, que establece el criterio sobre el tratamiento contable de los importes que recibe una empresa en concepto de indemnización derivados de una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador. En concreto, se preguntan las siguientes cuestiones:

*“1. La interpretación que se recoge en el punto 4 de la consulta 4 del BOICAC nº 106 es aplicable a las cuentas consolidadas de la sociedad dominante en los ejercicios 2011 y siguientes, o si por el contrario con el inciso “sin embargo” se quiere dar a entender que el criterio sólo rige en la subsanación del error contable identificado en el año 2015 después de producirse la fusión porque ese fue precisamente el supuesto concreto que se preguntó al Instituto.*

*Nuestro entendimiento de la consulta es que el punto 3 es una simple referencia general a la norma relativa a la subsanación de errores para el hipotético escenario en que las sociedades dominante y dependiente hubiesen incurrido en un error contable en la fecha de adquisición o en un momento posterior.*

*2. Para el caso de una respuesta positiva a la primera pregunta, esto es, en el supuesto de que el criterio recogido en el punto 4 constituya un mero complemento del expresado en los dos primeros puntos de la contestación, se consulta si:*

*a) la interpretación del ICAC debe conducir a un mismo fondo de comercio o diferencia negativa en cuentas anuales individuales -implícito en el coste de la inversión- y en las cuentas anuales consolidadas, y*

*b) si, en coherencia con la respuesta a las dos preguntas anteriores, el criterio aplicado a las cláusulas de indemnidad directa o inversa en las cuentas individuales de la sociedad dominante implica un ajuste al coste de la inversión (i.e. sin impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias) sólo en el supuesto de que la sociedad dependiente deba contabilizar un pasivo o un activo en la fecha de adquisición en aplicación de los criterios generales de registro y valoración regulados en la NRV 15ª. Provisiones y contingencias del PGC. Todo ello, en sintonía con el criterio expresado por el Instituto en el segundo párrafo del punto 1 de la consulta 4 del BOICAC nº 106.”*

Sobre la primera pregunta de la presente consulta se informa que el criterio del punto 4 de la consulta 4 del BOICAC 106 es aplicable a las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante desde el año 2011 y siguientes, extremo que confirma la misma consulta al referirse a la base normativa de la norma de registro y valoración (NRV) 19ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, (énfasis añadido): “A mayor abundamiento se informa que la NRV 19ª establece en el apartado 2.4, letra c) varias excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración en el contexto de una combinación de negocios que se deberían haber tenido en cuenta si la sociedad adquirente formulase cuentas consolidadas (...)”. Siendo, en efecto, el punto 3 una referencia general a la NRV 22ª *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.*



Respecto a la segunda pregunta de la presente consulta, la naturaleza de las cláusulas de indemnidad, entendidas como la compensación de obligaciones que puedan surgir por hechos anteriores a la fecha de adquisición, implica que no deben afectar al cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa en las combinaciones de negocios puesto que, tal y como se afirma en la consulta publicada, su finalidad es trasladar al antiguo propietario el quebranto que se produzca en la sociedad adquirida derivado de actuaciones previas a la fecha de adquisición. En coherencia con esa naturaleza, el ajuste al coste de la inversión solo procede si la sociedad adquirida reconoce en la fecha de adquisición un gasto y la correspondiente provisión. En caso contrario, tal y como afirma el consultante, el socio reconocería un ingreso, aunque el desenlace de la incertidumbre se produzca en un plazo inferior a doce meses desde la fecha de adquisición.

De acuerdo con lo anterior, el fondo de comercio o la diferencia negativa no se ve afectada por este tipo de cláusulas y será el mismo en las cuentas individuales (en este caso, implícito en el coste de la inversión) y en las cuentas consolidadas.

Por último, se plantea la pregunta sobre una cláusula de indemnidad por la resolución de un litigio favorable en la sociedad adquirida, cuyos términos serían el pago del importe obtenido por la sociedad adquirente a la vendedora, es decir, un caso simétrico, pero en sentido inverso al de la consulta 4 del BOICAC número 106. El fondo económico de esta cláusula "*inversa*" es el mismo y cae bajo la misma "*ratio legis*" de lo establecido en la NRV 19ª en el sentido de que estas cláusulas no afecten al cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa. En consecuencia, el criterio de la consulta 4 del BOICAC número 106 es igualmente aplicable.

En este supuesto, si en la fecha de adquisición no se ha resuelto la incertidumbre el activo contingente no estaría registrado en la empresa adquirida, y por lo tanto, en la fecha en que se resuelva la sociedad adquirida reconocerá el activo indemnizatorio con abono a un ingreso en su cuenta de pérdidas y ganancias, y la sociedad dominante en todo caso registrará la obligación de pago a los vendedores como un gasto, aunque el plazo transcurrido desde la fecha de adquisición fuera inferior a doce meses.