



BOICAC Nº 142/2025 Consulta 3

Sobre la imputación de ayudas concedidas a una sociedad para la adquisición de las participaciones de dos sociedades a las que posteriormente absorbe.

Respuesta:

La consulta versa sobre tres sociedades (“A”, “B” y “C”) distribuidores minoristas autorizados de una marca de automóviles (“La Marca”), con la que no tienen vinculación societaria alguna, más allá de los acuerdos comerciales suscritos en el desarrollo de su actividad.

“La Marca”, fabricante y distribuidora al por mayor de los vehículos de la misma marca, está interesada en la supervisión de los distribuidores de su producto en territorio español, asesorando y, en su caso, autorizando los acuerdos comerciales y societarios que puedan alcanzar los distribuidores de sus vehículos, siendo el principal referente para que ese tipo de operaciones se lleven a cabo. Si bien su autorización no es condición sine qua non para su ejecución, ésta no se concibe sin haber recibido su visto bueno. Es más, a menudo “La Marca”, conociendo la situación patrimonial, financiera y de negocio de los distintos concesionarios operativos en el territorio sobre el que opera, concede ayudas no reintegrables para la formalización de las adquisiciones que considere de interés para aquéllos y, naturalmente, para la mejora de sus ventas en territorio español.

De acuerdo con lo anterior, contando con la anuencia de “La Marca”, a lo largo del ejercicio 2023 la sociedad “A” negoció separadamente con los propietarios de “B” y “C” la adquisición del 100% de las participaciones representativas de su capital social, con la idea de absorber sus respectivos negocios en el plazo más breve posible.

Alcanzado un acuerdo entre las partes, las respectivas compras del 100 % de las participaciones de “B” y de “C”, por parte de “A”, se formalizaron en escrituras públicas en junio y octubre de 2023, respectivamente.

La operación proyectada finalizó con la absorción por fusión de las dos sociedades adquiridas por la sociedad “A”, formalizándose en escritura pública en mayo de 2024, con eficacia contable de 1 de enero de 2024.

Con ocasión de la ejecución de la fusión impropia entre la sociedad “A” (absorbente) y la sociedad “B” y la sociedad “C” (absorbidas), al integrar por sucesión universal el patrimonio de las absorbidas y la consiguiente anulación de la participación en ambas compañías absorbidas en el patrimonio de la sociedad absorbente, surgió un importante fondo de comercio en ésta, que se vería incrementado en un importe parecido por pagos adicionales por ajustes al precio de las participaciones de “B” y de “C” una vez ejecutada la fusión.

Siendo del interés de “La Marca” que la adquisición y posterior fusión descritas con anterioridad se llevasen a cabo, en los ejercicios 2023 y 2024, “La Marca” concedió a la sociedad “A” sendas ayudas para la adquisición de los negocios de “B” y de “C”, por importes idénticos entre sí para cada sociedad en 2023, y una ayuda adicional por compañía adquirida en 2024. La concesión del total de las ayudas se formalizó en un documento suscrito entre “La



Marca” y la sociedad “A”, dejando claro que la finalidad de la ayuda es la ampliación del negocio de “A”.

Como consecuencia de la fusión surgen dos fondos de comercio, uno por la absorción de la sociedad “B” y otro por la absorción de la sociedad “C”.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida por la sociedad “A”.

En primer lugar es preciso señalar que el registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En el caso de la presente consulta, las operaciones descritas por el consultante deben encuadrarse en la relación entre un proveedor, en este caso “La Marca”, y su cliente, la sociedad “A”.

La sociedad “A” (consultante), deberá aplicar un tratamiento simétrico al que daría el proveedor en el ámbito 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). En concreto, el artículo 12.3 indica que la empresa puede pagar un importe en efectivo al cliente, que se contabilizará como una reducción en el precio de la transacción, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto que aquel que transfiere la empresa, en cuyo caso la operación se contabilizará como la adquisición de un bien o servicio.

En este sentido, se puede citar, en primer lugar, la consulta número 3 publicada en el BOICAC número 70, sobre el tratamiento contable que corresponde otorgar por una sociedad a las aportaciones monetarias recibidas del promotor y propietario de un centro comercial, con objeto de que la citada sociedad establezca puntos de venta en el mismo.

En dicha consulta una sociedad (en adelante, el arrendador) cuya principal actividad es la promoción inmobiliaria y, en particular, la proyección, construcción, conservación, explotación y promoción de centros comerciales, acuerda con otra sociedad (en adelante, el arrendatario) la concesión de una serie de compensaciones que se concretan, además de en unas condiciones ventajosas de renta durante el periodo contractual (entre 15 y 25 años), en una aportación del promotor a las inversiones que debe acometer para el acondicionamiento y decoración de los locales. Dicha aportación es una cantidad fija, que no coincide con la inversión efectuada y que normalmente es menor que ésta, sin que exista obligación de presentar justificación documental alguna al arrendador.

En la respuesta se indica que, en la medida en que se estime muy poco probable que la empresa arrendataria incumpla la obligación de permanencia, deberá contabilizar las cantidades recibidas con abono a una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios, que se irá imputando a resultados, a medida que se vayan devengando los descuentos por cumplir los requisitos estipulados en el contrato y en atención a la finalidad por la que han sido otorgados.



A tal efecto, en la medida en que con el citado descuento se incentiva la instalación de la empresa en el centro comercial, será el período estimado de arrendamiento el que deberá tenerse en cuenta para de una forma racional y sistemática correlacionar los descuentos con los gastos asociados.

Asimismo, la consulta número 5 del BOICAC 91, sobre la vigencia del criterio incluido en la consulta 2 publicada en el BOICAC número 53, de marzo de 2003, a raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC), que establece el tratamiento contable de la cantidad recibida por una empresa de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen preestablecido de productos durante un período de tiempo determinado. En su respuesta, este Instituto calificaba la operación como un rappel cobrado por anticipado a contabilizar en “Ingreso a distribuir en varios ejercicios”, que debía imputarse a resultados del ejercicio a medida que se fuese devengando por cumplir los requisitos estipulados en el contrato, y de acuerdo, a su vez, con el principio de correlación de ingresos y gastos.

En concreto, en la consulta 5 del BOICAC 91 el consultante pregunta cómo se deberá reconocer la contraprestación recibida, que de acuerdo con el Plan de 1990 y el criterio previsto en la consulta número 2 del BOICAC 53 se registraba como “ingresos a distribuir en varios ejercicios.”

En la respuesta se aclara que se considera en vigor el criterio recogido en la consulta 2 del BOICAC número 53 en el marco del nuevo PGC, siempre que a la vista del acuerdo suscrito con el proveedor deba concluirse que, en caso de incumplimiento, la empresa deba entregar o ceder recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, pudiendo emplear la empresa para contabilizar o reclasificar el citado importe, una cuenta del subgrupo 18 con adecuada denominación, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias según se vaya devengando el rappel.

Una vez indicado lo anterior, en el caso concreto planteado, se puede concluir que la operación realizada, es decir, la concesión de las ayudas por parte del proveedor (“La Marca”) al cliente (la sociedad “A”), para la adquisición de los negocios de “B” y “C”, cuya finalidad es la ampliación del negocio de la sociedad “A”, genera en el proveedor (“La Marca”) un activo, y en el cliente (la sociedad “A”) un pasivo, que podrá registrar mediante una cuenta del subgrupo 18 y que figurará en el epígrafe del balance de periodificaciones a largo plazo.

En cuanto a la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, la empresa tendrá que determinar si es posible identificar un número de unidades vendidas por el concesionario de la marca a la que se pueda asignar la reducción del coste, desde el punto de vista del concesionario que las adquiere, en cuyo caso se imputará en función de las unidades vendidas.

En el supuesto contrario, considerando el criterio de la consulta 3 del BOICAC número 70 habrá que asignar las cantidades recibidas a cada uno de los elementos adquiridos mediante la absorción de los negocios de “B” y de “C”, y efectuar la imputación en función del consumo o baja de cada uno de esos elementos, teniendo en cuenta la fecha de efectos contables de la fusión.