



BOICAC Nº 146/2026 Consulta 4

Sobre la imputación temporal de gastos e ingresos.

Respuesta:

La entidad consultante tiene como objeto social la prestación de servicios relacionados con la oferta y distribución de software, hardware y accesorios de cualquier clase. Actualmente su ejercicio contable se inicia el 1 de mayo de cada año natural y finaliza el 30 de abril del siguiente ejercicio.

Las principales operaciones que lleva a cabo la sociedad consultante en el desarrollo de su actividad son las siguientes:

1) Adquisiciones de servicios intracomunitarios con la matriz. Los servicios adquiridos por la empresa dependiente situada en España consisten en los siguientes:

- Arrendamiento de licencias. Se trata de una licencia de software limitada su uso en el tiempo, en circunstancias normales de duración anual, ampliable hasta tres años, sin limitación de funciones y otros servicios durante toda su vigencia. Una vez se ha vendido dicha licencia la misma no conllevará obligación de soporte alguno por parte del vendedor.
- Servicios de mantenimiento de software. Este servicio consiste esencialmente en dar soporte al cliente (con ciertas limitaciones), consistente en la implementación del lanzamiento de nuevas versiones del software, corrección de errores y soporte informático remoto de primer nivel, para aplicaciones simples. El compromiso con el cliente es duradero durante toda la vigencia del contrato, normalmente un año, pero este puede tener una duración plurianual, según las características especiales del mismo.

2) Prestaciones de servicios en operaciones interiores corrientes y entregas intracomunitarias de servicios a terceros, inicialmente sin ningún tipo de vinculación. Los servicios prestados por la sociedad consultante con sede fiscal en España son esencialmente los siguientes:

- Arrendamiento de licencias. Se trata de una licencia de software limitada su uso en el tiempo, en circunstancias normales de duración anual, ampliable hasta tres años, sin limitación de funciones y otros servicios durante toda su vigencia. Una vez se hubiera vendido dicha licencia no conlleva obligación de soporte alguno por parte del vendedor.
- Servicios de mantenimiento de software. Este servicio consiste esencialmente en dar soporte al cliente en la implementación del lanzamiento de nuevas versiones del software, corrección de errores y soporte informático remoto de primer nivel, para aplicaciones simples. El compromiso con el cliente es duradero durante toda la vigencia del contrato, normalmente un año, pero este puede tener una duración plurianual, según las características especiales del mismo.

Según afirma el consultante, ambas operaciones, tanto las adquisiciones de servicios intracomunitarios que se producen con la matriz, como las prestaciones de servicios en operaciones interiores corrientes y entregas intracomunitarias de servicios a terceros, dependiendo del tipo de clientes, pueden tener duración mensual, anual o plurianual, es decir,



se devengan en el mismo momento en que se emite la factura, a lo largo de un periodo de un año o incluso a lo largo de un periodo de varios ejercicios.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En particular, el reconocimiento de los ingresos y los gastos debe realizarse aplicando el principio de devengo recogido en el Marco Conceptual (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud:

“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

Asimismo, se deberán tener en cuenta las definiciones de los elementos de las cuentas anuales incluidas en el apartado 4º del MCC. Concretamente, en cuanto a los ingresos y los gastos se establecen las siguientes definiciones:

“Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.”

Por otro lado, los criterios de reconocimiento se recogen en el apartado 5º de dicho MCC.

Adicionalmente, es oportuno traer a colación la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21.^a *Operaciones entre empresas del grupo*, contenida en la segunda parte del PGC, que establece en su primer apartado que las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. En consecuencia, con carácter general, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia debe registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

En lo que respecta a los ingresos, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 14.^a *Ingresos por ventas y prestación de servicios*, establece que una empresa reconocerá los ingresos en el desarrollo de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes.

Dicha NRV ha sido objeto de desarrollo mediante Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, 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)

Según la descripción que se realiza en la consulta sobre las principales operaciones llevadas a cabo por la sociedad consultante en el desarrollo de su actividad, las adquisiciones de servicios intracomunitarios con su matriz italiana coinciden exactamente con los servicios prestados por la consultante en sus operaciones interiores corrientes y entregas intracomunitarias de servicios a terceros no vinculados. Por tanto, el primer punto a analizar sería si la empresa consultante está actuando por cuenta propia o por cuenta ajena.

Esta cuestión está regulada en el artículo 26. *Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena*, de la RICAC de ingresos (énfasis añadido):

1. Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente la empresa determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación consistente en proporcionar los distintos bienes o servicios por sí misma (es decir, la empresa actúa por cuenta propia) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero (es decir, la empresa actúa por cuenta ajena). Para determinar la naturaleza de su compromiso, la empresa:

- a) Identificará los bienes o servicios especificados (distintos) a proporcionar al cliente, y*
- b) Evaluará si controla cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.*

2. La empresa actúa por cuenta propia si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Sin embargo, la empresa no controla necesariamente un bien si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente. Cuando un tercero está involucrado en la entrega de bienes o en la prestación de servicios a un cliente, la empresa que actúa como principal obtiene:

- a) El control del bien procedente del tercero antes de que se transfiera al cliente; o*
- b) El control del derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la empresa la capacidad de dirigir a esa parte para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la empresa; o*
- c) El control del bien o servicio que se combina en ese momento con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Si una empresa proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios suministrados por un tercero en el bien o servicio especificado que ha contratado el cliente, ésta controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente.*

3. La empresa que actúa por cuenta propia puede cumplir la obligación asumida por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, a un subcontratista) para realizar esa tarea. En todo caso, si la empresa actúa por cuenta propia reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación que espera recibir a cambio del bien o servicio transferido.

4. Cuando la empresa actúa por cuenta ajena reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar para un tercero el suministro del bien o servicio especificado. Una empresa que es un agente no controla el bien o servicio especificado que proporciona un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. El pago o comisión puede ser el importe neto de la contraprestación que



conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios.

5. Para determinar que la empresa controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente (y por ello, que actúa por cuenta propia) se considerarán, entre otros, los siguientes indicadores:

a) La empresa es responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, lo que habitualmente implica asumir la responsabilidad sobre la recepción del bien o servicio a conformidad por parte del cliente.

b) La empresa tiene el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente, o después de la transferencia (por ejemplo, en el momento de la devolución). Así, en el supuesto de que la empresa obtenga, o se comprometa a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con el cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y conseguir sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La empresa puede establecer los precios para el bien o servicio especificado. El establecimiento del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la empresa tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio, al margen de que un agente puede estar facultado para establecer los precios en algunos casos; así, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer el precio por sus servicios de organización para bienes o servicios a suministrar.

6. Si un tercero asume las obligaciones de la empresa y los derechos contractuales derivados del contrato, de forma que ésta deja de estar obligada a transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la empresa deja de actuar por cuenta propia), no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación. En su lugar, evaluará si debe reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias por satisfacer la obligación de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si está actuando por cuenta ajena)."

Pues bien, según lo dispuesto en el artículo anterior, si por la naturaleza del compromiso se concluye que la empresa no controla cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente, estará actuando como un agente, es decir, por cuenta ajena, como parece deducirse de la descripción de las similares relaciones comerciales que la empresa tiene con su matriz a la que adquiere los servicios que por su parte presta a terceros no vinculados. Por tanto, deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias por el importe del pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar, en este caso para su matriz, el suministro del bien o servicio especificado con terceros.

En caso contrario, si controlara cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente estaría actuando como principal.