

El Tancament Comptable 2025

*A càrrec de la Sra. **Gemma Soligó**,*
economista i auditora. Sòcia de Grant Thornton.
Membre de la Junta Directiva de l'ACCID

29 de gener de 2026



Índice

1. Suspensión de la causa de disolución por pérdidas
2. Principales novedades normativas
3. Límite cuentas anuales y auditoría
4. Actualización sostenibilidad
5. RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R
6. Consultas BOICAC

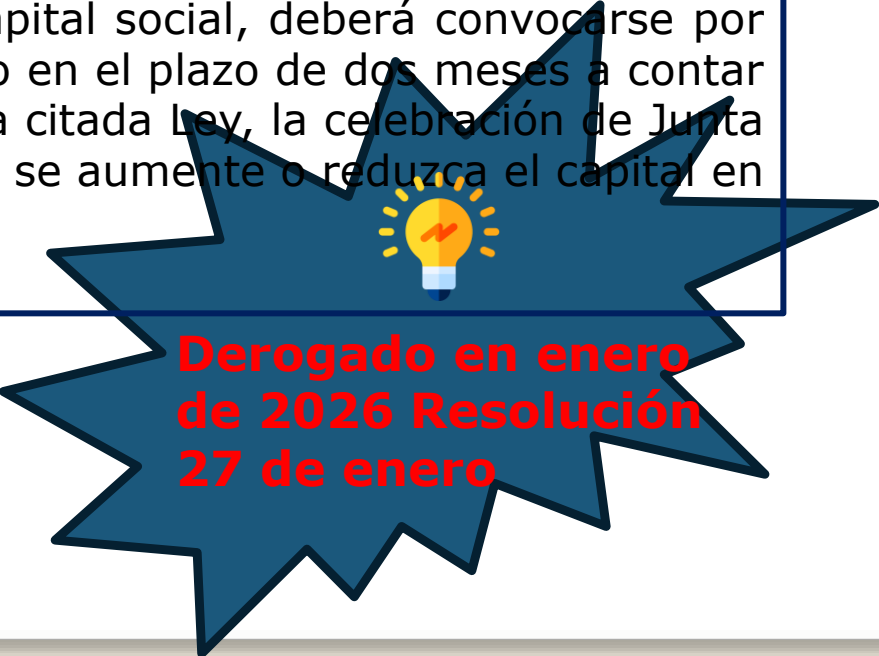
Suspensión de la causa de disolución por pérdidas

Suspensión de la causa de disolución por pérdidas



El pasado 23 de diciembre de 2025, se publicó el Real Decreto-ley 16/2025, de 23 de diciembre, por el que se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, y se adoptan medidas urgentes en materia tributaria y de Seguridad Social., a partir del cual, se ha vuelto a prorrogar el **no cómputo de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021** hasta el cierre del **ejercicio que se inicie en el año 2026** a efectos del mencionado cálculo.

Por lo tanto, si, excluidas las pérdidas de los años 2020 y 2021, en el resultado del ejercicio 2022, 2023, 2024, 2025 o 2026, 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.



**Derogado en enero
de 2026 Resolución
27 de enero**

Principales novedades normativas

Principales novedades normativas



BOLETÍN OFICIAL
DE LAS CORTES GENERALES

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS

XV LEGISLATURA

Serie A:
PROYECTOS DE LEY

21 de noviembre de 2025

Núm. 75-1

Pág. 1

PROYECTO DE LEY

121/000075 Proyecto de Ley por la que se modifican los criterios de tamaño de las empresas a efectos de información financiera.

La Mesa de la Cámara, en su reunión del día de hoy, ha adoptado el acuerdo que se indica respecto del asunto de referencia.

(121) Proyecto de ley.

Autor: Gobierno

Proyecto de Ley por la que se modifican los criterios de tamaño de las empresas a efectos de información financiera.

Acuerdo:

Encomendar su aprobación con competencia legislativa plena, conforme al artículo 148 del Reglamento, a la Comisión de Economía, Comercio y Transformación Digital. Asimismo, publicar en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, estableciendo plazo de enmiendas, por un período de quince días hábiles, que finaliza el día 11 de diciembre de 2025.

En ejecución de dicho acuerdo se ordena la publicación de conformidad con el artículo 97 del Reglamento de la Cámara.

Palacio del Congreso de los Diputados, 18 de noviembre de 2025.—P.D. El Secretario General del Congreso de los Diputados, **Fernando Galindo Elola-Olaso**.

- Se incrementan los límites para formular cuentas anuales abreviadas
- Se elevan los límites para exención de auditoría obligatoria
- Se amplían los umbrales para poder aplicar el PGC-PYMES
- Se amplían los umbrales para poder aplicar el PGC-PYMES para ESFL

Entrada en vigor

- La Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE
- Será de aplicación para todos los ejercicios que comiencen a partir del día 1 de enero del año en curso
- Los nuevos límites serán de aplicación a todos los ejercicios a computar **en la fecha de cierre del primer ejercicio** en que resulte de aplicación esta ley

Límite cuentas anuales y auditoría

Cambios principales del Proyecto Ley 121/75

Límites para auditoría obligatoria		
Magnitud	Umbrales actuales	Nuevos umbrales
Activo	2.850.000	3.565.000
Cifra de negocios	5.700.000	7.125.000
Número medio trabajadores	50	50

Límites para formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada		
Magnitud	Umbrales actuales	Nuevos umbrales
Activo	11.400.000	11.400.000
Cifra de negocios	22.800.000	22.800.000
Número medio trabajadores	250	250

Límites para formular Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados		
Magnitud	Umbrales actuales	Nuevos umbrales
Activo	4.000.000	7.500.000
Cifra de negocios	8.000.000	15.000.000
Número medio trabajadores	50	50

Límites para aplicar el Plan de Pymes y el PGC-Pymes para Entidades sin fines lucrativos (ESFL)		
Magnitud	Umbrales actuales	Nuevos umbrales
Activo	4.000.000	7.500.000
Cifra de negocios	8.000.000	15.000.000
Número medio trabajadores	50	50



Los límites para formular cuentas anuales consolidadas se mantienen



Actualización sostenibilidad

Actualización sostenibilidad

Comunicado conjunto ICAC y CNMV

Contexto

- ❑ En España → No ha habido transposición de la CSRD
- ❑ En Europa → Aprobación del Paquete Ómnibus I (simplificación)

¿CSRD? Directiva de información corporativa en materia de sostenibilidad (CSRD)

Recomendaciones ICAC y CNMV

Entidades en Fase 1	Entidades en Fase 2	Verificadores
<p>Publicar EINF teniendo en consideración las NEIS, las posibles exenciones ("quick fix") y asegurando el cumplimiento de la normativa nacional vigente en materia de sostenibilidad (Ley 11/2018 y Real Decreto 214/2025)</p> <p>Fase 1: Grandes entidades de interés público con más de 500 empleados</p>	<p>Valorar la conveniencia y utilidad de aplicar las NEIS, o en su caso el VSME, teniendo en cuenta los aplazamientos aprobados ("stop the clock").</p> <p>Fase 2: Resto de grandes empresas (+250 empleados y/o facturación de 50 millones€ y/o activos totales de 25 millones €)</p>	<p>Tener en consideración el texto de la norma técnica de verificación (no aprobada) publicada por el ICAC en diciembre de 2024 y las directrices publicadas por COESA y la ISSA 5000.</p>

Lo que aplica hoy en España

En España, la normativa referente sobre reporte de información de sostenibilidad sigue siendo la Ley 11/2028



EINF

+

RD 214/2025



Nuevo 2025

Actualización sostenibilidad

Real Decreto 214/2025 – Huella de carbono y planes de reducción

¿Qué establece?

- **Crea el Registro estatal** de huella de carbono, compensación y proyectos de absorción.
- **Impone la obligación** de **calcular anualmente** la huella de carbono **y de elaborar y publicar un plan de reducción.**

¿A quién aplica?

Empresas obligadas a EINF (Ley 11/2018)

Sector público administrativo estatal

Para sujetos que publican EINF:

- Inscripción en el Registro estatal: voluntaria.
- Novedad práctica en reporting: obligación de publicar el Plan de reducción (junto con la información de huella, según el calendario aplicable).

Actualización sostenibilidad

Actualización de la posición negociadora del Parlamento Europeo

Propuesta de simplificación CSRD (ómnibus)



Fase de negociación



Comisión Consejo Parlamento

Trílogo	Posición
Comisión Europea	≥ 1000 empleados ≥ 50M € facturación
Consejo de la UE	≥ 1000 empleados ≥ 450M € facturación
Parlamento EU	≥ 1750 empleados ≥ 450M € facturación



Actualización sostenibilidad

Aprobación Ómnibus I: simplificación sostenibilidad y debida diligencia (16 dic)

¿CSDDD? Directiva de diligencia debida de las empresas en materia de sostenibilidad (CSDDD)

CSRD

¿Cuál es el perímetro propuesto?

Ámbito	Empleados	Facturación
UE	≥ 1.000	≥ 450 M€
No UE	-	≥ 450 M€ (en UE)

- Sale del alcance un número muy relevante de compañías
- Se incluye una **cláusula de revisión** que **permite una posible extensión futura** del alcance de la CSRD

CSRD - Palancas de simplificación:

- **Calendario:** aplazamiento de **2 años** (primer ejercicio sujeto: **2027**)
- **Fase 1:** exención 2025–2026 si la entidad no supera los nuevos umbrales.
- **Cadena de valor:** límite a solicitudes de información a socios fuera de alcance de la CSRD
- **Infraestructura de implementación:** portal digital con plantillas + directrices gratuitas.

CSDDD – Cambios clave

- **Nuevo alcance:** ≥ **5.000 empleados** y > **1.500 M€** de facturación neta
- **Plan de transición climática:** se **elimina** la obligación de adoptarlo.
- **Calendario:** transposición hasta **26/07/2028**; cumplimiento obligatorio **desde julio 2029**

Estado: texto de acuerdo provisional aprobado por el Parlamento Europeo (16/12/2025); pendiente aprobación formal del Consejo y publicación en DOUE.

Actualización sostenibilidad

Taxonomía UE – Reglamento Delegado (UE) 2026/73 | Medidas de simplificación del reporting

¿Qué es la taxonomía de la UE?

Sistema de clasificación que define qué actividades económicas pueden considerarse **medioambientalmente sostenibles** con **criterios comunes en la UE**.

¿Qué introduce el RD (UE) 2026/73?

Simplifica el contenido y la presentación de la información a divulgar.

Aplicación: desde **1 enero 2026**.

Transitorio: ejercicios iniciados entre **01/01/2025 - 31/12/2025**, pueden aplicar la versión vigente a **31/12/2025**.

Palancas de simplificación

Umbrales de materialidad (10%)	Simplificación de plantillas
Ajusta y simplifica criterios en materia de prevención y control de la contaminación	Flexibilidad para entidades financieras (exenciones y alivios temporales)

RICAC de 16/10/2025
Modificación NIA-ES 700R

RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R

Nuevo requerimiento art. 5.1.g) y DA 11ª de la LAC

- Mediante la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, se modificó la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC):
 - Introduciendo en una nueva disposición adicional undécima, la obligación, para determinadas sociedades y sucursales que cumplieren unos requisitos de tamaño, de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024. (“Country by country Report”)
 - Asimismo, se dio nueva redacción a la letra g) del artículo 5.1 de la LAC, para introducir como contenido mínimo del informe de auditoría de las cuentas anuales una declaración, por parte del auditor, sobre si la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el citado informe, y si lo estaba, una declaración sobre si la entidad publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición.

Transposición en España de la DIRECTIVA (UE) 2021/2101 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 24 de noviembre de 2021 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales

RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R

DA 11ª de la LAC

- Disposición adicional undécima. Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga por parte de determinadas empresas y sucursales:
 - Empresas y sucursales obligadas a informar
 - Contenido del informe
 - Publicación y accesibilidad
 - Aprobación y publicación en un plazo de seis meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio al que se refiera
 - Publicación en el sitio web de la empresa o sucursal
 - Depósito en el Registro Mercantil conjuntamente con las cuentas anuales
 - Responsabilidad de la elaboración, publicación, depósito y accesibilidad del informe
 - Fecha de inicio de la presentación del informe (*aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2024*)

RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R

Nuevo requerimiento art. 5.1.g)

□ Artículo 5. Informe de auditoría de cuentas anuales.

- 1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

a) ...

.....

g) Una declaración de si la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la presente ley. En caso de que estuviera obligada, una declaración de que la entidad publicó el informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.

RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R

Cambios en el contenido y redacción del informe de auditoría

- ❑ Si bien la obligación de elaborar, publicar, depositar y hacer accesible el mencionado informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sólo aplica determinadas empresas y sucursales que se encuentran dentro del alcance de la disposición adicional undécima de la LAC, **las modificaciones en el informe de auditoría que se contemplan en la letra g) del artículo 5.1 de la LAC afectan a todos los trabajos de auditoría de cuentas de cualquier tipo de entidad.**
- ❑ El auditor siempre tiene la obligación de manifestarse sobre si la entidad estaba o no sometida a la citada obligación de información.
- ❑ En consecuencia, resulta necesario modificar la NIA-ES 700 (Revisada), dado que en el informe de auditoría debe incluirse un apartado sobre la obligación de información indicada en los términos del art. 5.1.g).
- ❑ Adicionalmente se modifican por el mismo motivo y por concordancia, la estructura y contenido de los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en el resto de las NIA-ES.

RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R

Nuevo requerimiento art. 5.1g)

❑ “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”

“Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga”

Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición.

- a) En este sentido, la Sociedad **no estaba obligada** a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la citada disposición.
- b) En este sentido, la Sociedad **estaba obligada** a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas.
 - b.1) La Sociedad **publicó** el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.
 - b.2) La Sociedad **no publicó** el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.

RICAC de 16/10/2025 – Modificación NIA-ES 700R

Entrada en vigor

- ❑ La entrada en vigor de la nueva NIA-ES 700 (Revisada) y sus modificaciones de concordancia, en lo relativo a esta modificación, afectará a los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.
- ❑ No obstante, es necesario recordar que dicha versión de la norma será de aplicación en todo caso a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero del 2026 con independencia de los ejercicios económicos a los que se refieren, siempre que se hayan iniciado con anterioridad al 22 de junio de 2025.

Una vez sea aprobada la modificación de las NIA-ES y se publique la RICAC correspondiente, se ha de proceder a una revisión de los ejemplos de informes de auditoría que serán de aplicación para los trabajos indicados.

Consultas BOICAC

Consultas ICAC 2025

BOICAC 141 Abril 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de los gastos incurridos en un convenio de acreedores y el registro del ingreso derivado de la quita obtenida

La consulta hace referencia a una empresa que ha firmado un acuerdo de quita y espera de 10 años en el marco de un convenio ratificado judicialmente. En concreto se cuestiona el tratamiento contable de los gastos de abogados, asesores e intermediarios que se han dedicado en exclusividad a la negociación del convenio y en que tipo de ingresos debe contabilizarse la quita obtenida. En la medida en que los gastos se puedan considerar costes de la transacción atribuibles al pasivo, si se trata de una modificación sustancial de las condiciones de deuda, minorarán el ingreso que se haya producido por la quita. Se mostrarán en el margen financiero con la siguiente denominación propuesta "Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores". Si las condiciones de deuda no son sustancialmente diferentes, se registrarán como un ajuste del pasivo financiero.

Caso Práctico

La empresa ABC, S.L. tiene dificultades financieras y negocia un convenio de acreedores que es aprobado judicialmente en 2025.

Deuda original: 500.000 u.m.

Tipo de interés efectivo inicial: 5%

Plazo original: 5 años

Nuevo acuerdo (quita y espera):

Quita: 30% (150.000 u.m.)

Nueva deuda: 350.000 u.m.

Nuevo plazo: 10 años

Tipo de interés de mercado (incremental): 7%

Gastos del convenio:

Abogados: 15.000 u.m.

Asesores financieros: 8.000 u.m.

Total gastos: 23.000 u.m.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 141 Abril 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de los gastos incurridos en un convenio de acreedores y el registro del ingreso derivado de la quita obtenida

La consulta hace referencia a una empresa que ha firmado un acuerdo de quita y espera de 10 años en el marco de un convenio ratificado judicialmente. En concreto se cuestiona el tratamiento contable de los gastos de abogados, asesores e intermediarios que se han dedicado en exclusividad a la negociación del convenio y en que tipo de ingresos debe contabilizarse la quita obtenida. En la medida en que los gastos se puedan considerar costes de la transacción atribuibles al pasivo, si se trata de una modificación sustancial de las condiciones de deuda, minorarán el ingreso que se haya producido por la quita. Se mostrarán en el margen financiero con la siguiente denominación propuesta "Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores". Si las condiciones de deuda no son sustancialmente diferentes, se registrarán como un ajuste del pasivo financiero.

Caso Práctico – Solución

Paso 1: Test de modificación sustancial

La empresa descuenta los flujos con el tipo efectivo inicial (5%) para ambas deudas. Si la diferencia supera el 10%, es modificación sustancial.

Resultado: La quita del 30% + cambio de plazo
→ Modificación SUSTANCIAL

Paso 2: Contabilización

Se da de baja la deuda original y se reconoce la nueva:

Ingreso bruto por la quita: 150.000 u.m.

Menos: Gastos del convenio: (23.000 u.m.)

Ingreso neto: 127.000 u.m.

Asiento contable:

Deudas a largo plazo (antigua)	500.000	
Deudas a largo plazo (nueva)		350.000
Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores		127.000
Bancos (gastos pagados)		23.000

Si la modificación **NO fuera sustancial**, no se daría de baja la deuda y los 23.000 u.m. de gastos se ajustarían al valor contable del pasivo, recalculando el tipo de interés efectivo.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 141 Abril 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de las ayudas directas y las subvenciones recibidas como consecuencia de la DANA y las pérdidas de inmovilizado causadas por la DANA

La consulta hace referencia al Real Decreto Ley 6/2024, de 5 de noviembre por el que se adoptan medidas urgentes en respuesta a los daños causados por la DANA en diferentes municipios y establece una línea directa de ayudas a empresas y profesionales. En cuanto a las ayudas directas por la DANA, su contabilización se realizará en función de las características de las mismas, así, en la medida que se realicen sin exigencia de contraprestación por parte del beneficiario se registrarán conforme a la NRV 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos”.

En cuanto a las pérdidas de inmovilizado será de aplicación lo establecido en las bajas de inmovilizado de la RICAC de Inmovilizado material si los daños impiden que los bienes sean utilizados.

Consulta 3: Sobre el tratamiento contable de los salarios de los trabajadores con un contrato temporal por circunstancias de la producción para cubrir vacaciones

La consulta versa sobre el tratamiento contable de los gastos originados por los salarios de los trabajadores eventuales contratados durante las vacaciones del personal permanente.

En concreto la duda planteada se refiere a si los gastos deben ser prorrateados a lo largo de todo el año o sólo durante los meses de verano en los que se contrata al personal eventual. El Plan General de Contabilidad establece en su primera parte dedicada al Marco Conceptual de la Contabilidad(MCC), que el registro de los ingresos y gastos debe realizarse obligatoriamente aplicando el principio de devengo, en cuya virtud los gastos originados como consecuencia de la contratación de trabajadores para cubrir vacaciones deberán ser contabilizados, siguiendo el principio de devengo, durante aquellos meses en los que se produzca la prestación del servicio, con independencia del momento del pago de dichos servicios a los trabajadores.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 141 Abril 2025

Consulta 4: Sobre el concepto de negocio en un proyecto de fusión 1/2

La consultante expone que en la operación se cumpliría la denominada prueba de concentración de la Norma 44 puesto que el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos similares. Por tanto, la operación debería contabilizarse según el criterio establecido en la consulta 10 del BOICAC número 85, de marzo de 2011, sobre el tratamiento contable de las operaciones de fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio.

Por el momento este concepto no ha sido objeto de desarrollo, no obstante, tal y como se indica en la consulta, en caso de vacío normativo el MCC del PGC prevé como fuente para abordar cuestiones interpretativas las incluidas en su apartado 7º. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Así, la Circular 4/2017 desarrolla el concepto de negocio con base en la Norma Internacional de Información Financiera 3. Combinaciones de negocios. En principio, para determinar si el objeto de la transacción debe calificarse como un negocio, la entidad evaluará si el conjunto de activos y actividades adquiridos incluye, como mínimo, un recurso económico y un proceso sustantivo que de forma conjunta contribuyan (o tengan la capacidad para contribuir) significativamente a la entrega de bienes o la prestación de servicios a los clientes.

Con objeto de facilitar el proceso de calificación la norma permite la realización de un análisis simplificado, la prueba de concentración, cuyos requisitos son los siguientes:

“La prueba de concentración se verifica si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo o grupo de activos similares”.

En la norma de combinaciones de negocios de la Circular no se define este concepto, pero en aplicación del apartado 7º del MCC del PGC anteriormente mencionado podemos acudir a la NIIF 3 (la cual fue la base para la propia norma del Banco de España).

Consultas ICAC 2025

BOICAC 141 Abril 2025

Consulta 4: Sobre el concepto de negocio en un proyecto de fusión 2/2

Así en el párrafo B7B e) y f) se establece:

“e) A la hora de determinar si los activos son similares, las entidades deberán tener en cuenta la naturaleza de cada activo único identificable y los riesgos asociados a la gestión y la elaboración de productos a partir de los activos (es decir, las características de riesgo).

(f) No se considerarán activos similares los que figuran a continuación:

- (i) un activo tangible y un activo intangible;
- (ii) los activos tangibles de diferentes clases (por ejemplo, existencias, equipos de fabricación y automóviles), a menos que se consideren un activo único identificable de conformidad con el criterio establecido en la letra (d);
- (iii) los activos intangibles identificables de diferentes clases (por ejemplo, nombres comerciales, licencias y activos intangibles en fase de desarrollo);
- (iv) un activo financiero y un activo no financiero;
- (v) los activos financieros de diferentes clases (por ejemplo, cuentas a cobrar e inversiones en instrumentos de patrimonio), y
- (vi) los activos identificables que se encuentren dentro de la misma clase de activos, pero que presenten características de riesgo significativamente diferentes.”

Por lo tanto, la consultante deberá comprobar que se cumple lo establecido en este párrafo de la NIIF 3, en coherencia con la remisión normativa que se desprende de la presente interpretación del concepto de negocio.

Definición de negocio

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos que tienen la capacidad de ser dirigidos o gestionados con el propósito de facilitar un rendimiento (dividendos, menores costes, otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes. (NRV 19ª 1)).

En consecuencia, **la definición se centra en la capacidad de cualquier participante del mercado para integrar los recursos/ insumos y procesos en sus actividades para generar productos.**

¿Qué son insumos?

Cualquier recurso económico que crea (o tienen la capacidad de crear) productos cuando se aplican uno o más procesos sobre ellos.

[NIIF 3 Párrafo B7 (a)]

¿Qué son procesos?

Sistemas, estándares, protocolos, convenciones o normas que crean (o tienen la habilidad de crear) productos cuando son aplicados a los insumos.

[NIIF 3 Párrafo B7 (b)]

¿Qué son productos?

El resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan bienes o servicios a clientes, generan ingresos de inversión (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias.

NO son necesarios para que exista un negocio.

[NIIF 3 Párrafo B7 (c)]

Definición de negocio

NIIF

La existencia de un **proceso (o procesos)** es lo que *distingue* un negocio de un conjunto de actividades y activos que no es un negocio. Por consiguiente, un conjunto adquirido de actividades y activos debe incluir, **como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo** que juntos contribuyen de forma **significativa** a la capacidad de elaborar productos (NIIF 3 Párrafo B8).

Evaluar si un proceso adquirido es sustantivo



Sin productos

Se considerará sustantivo **solo sí:**

- (a) es fundamental para la capacidad de **desarrollar o convertir** un insumo o insumos adquiridos en productos; **y**
- (b) los insumos adquiridos incluyen una **plantilla de trabajadores organizada** que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos.

Con productos

Se considerará sustantivo **sí:**

- (a) es fundamental para la capacidad de **continuar elaborando** productos, y los productos adquiridos incluyen una **plantilla de trabajadores organizada** con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos; **o**
- (b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos

Análisis adicional: Plantilla de trabajadores contratada

Un contrato adquirido **podría dar acceso** a una plantilla de trabajadores organizada (*por ejemplo, servicios de administración de propiedades tercerizados*).

La entidad necesita **evaluar** si dicha plantilla proporciona un proceso sustantivo que controla. Los factores a considerar incluyen: *la duración del contrato y los términos de renovación; sería difícil reemplazar la plantilla, el servicio proporcionado no es auxiliar o menor en el conjunto de todos los procesos para elaborar productos.*

[NIIF 3 Párrafo B12D]

Definición de negocio

Prueba de concentración

NIIF

PGC

El **Test de Concentración del Valor Razonable** es una herramienta permitida tanto en el marco local como en NIIF, para ayudar a los preparadores de la información si lo adquirido en una transacción es claramente un activo. Es una prueba **opcional**.

Es importante notar que la prueba de concentración **sirve para determinar si lo adquirido es un activo**. No sirve para determinar si lo adquirido es un **negocio**.

El test de concentración consiste en el cálculo de un cociente (*) para **comprobar si el valor razonable de lo adquirido se concentra esencialmente en un activo concreto o en un conjunto de activos similares.**

BOICAC 141 / Marzo 2025 Consulta 4: Sobre el concepto de negocio en un proceso de fusión

La consulta analiza si **en un proceso de fusión entre empresas del grupo**, la operación debe tratarse como una adquisición de activos individuales en lugar de una combinación de negocios, basándose en la aplicación de la "**prueba de concentración**" de la **Circular 4/2017** (para entidades de crédito) como normativa supletoria del PGC.

Con esta consulta el ICAC avala el uso opcional del test de concentración

¿En qué consiste el cálculo del test de concentración?

$$\text{Concentración} = \frac{\text{Valor del activo/grupo más valioso}}{\text{Total de activos brutos}}$$

Definición de negocio

Prueba de concentración

Pasos a seguir para hacer el test de concentración:

Disponer de un PPA para calcular el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, así como determinar el fondo de comercio / diferencia negativa (como si lo adquirido fuese un negocio)

Identificar individualmente los activos adquiridos

Definir cuales pueden ser considerados activos de naturaleza similar

Realizar los ajustes pertinentes al denominador y al numerador con carácter previo al calculo del cociente

Cálculo del cociente

Análisis de factores cualitativos, si es preciso

Concluir si se ha adquirido o no un activo

Definición de negocio

Prueba de concentración

A continuación, se detallan las **condiciones** bajo las cuales un activo debe considerarse **individualmente identificable**, así como los supuestos en los que varios activos pueden agruparse como similares:

Un activo identificable individual incluye cualquier activo individual o grupo de activos que deberían ser **reconocidos y valorados como un activo identificable individual en una combinación de negocios**

Un activo tangible que está anexo y **no se puede separar físicamente** y utilizar separadamente de otros activos tangibles, **sin incurrir en costes significativos** o en una **disminución significativa de su utilidad** o valor razonable para cualquier activo (p.e. terreno y edificio), se debe considerar un activo identificable individual.

Un grupo de activos similares está compuesto por un conjunto de activos individualmente considerados, que desde el punto de vista **su naturaleza y riesgos** asociados con la gestión y creación de productos de los **activos son semejantes**.

En general, **no se consideran activos similares**, un activo tangible e intangible, activos intangibles identificables en clases diferentes importantes, p.e. relaciones con clientes, marcas e investigación y desarrollo, un activo financiero y un activo no financiero, clases diferentes de activos financieros, clases diferentes de activos tangibles, activos identificables dentro de una clase de activos que tienen características de riesgo diferentes.

La norma establece que se **combinen determinados activos que sean similares** (aunque posteriormente se reconozcan por separado). Por ejemplo, en transacciones con inmuebles, el terreno y el vuelo, se transmiten de forma conjunta, pero se consideran activos separados a efectos contables. A efectos de la prueba se consideran un único activo.

Definición de negocio

Prueba de concentración

Factores que se deben considerar a efectos de determinar si los activos son similares o no:

Inmuebles

- Localización geográfica (inmuebles en áreas estables, en fase de desarrollo, más volátiles)
- Regulación a la que están sujetos
- Tamaño de las propiedades

Activos financieros

- Riesgo de crédito (bonos de alta calidad son diferentes a préstamos a particulares, ...)
- Plazo
- Tipo (Tipos de interés variables son diferentes a los tipos fijos)

Inmovilizado material

- Obsolescencia tecnológica a la que están sometidos
- Destino (p.e. en activos dedicados al transporte, son diferentes los dedicados al transporte de mercancías de los dedicados al transporte de personas)

Definición de negocio

Prueba de concentración

$$\text{Concentración} = \frac{\text{Valor del activo/grupo más valioso}}{\text{Total de activos brutos (1) } \leq \text{ Sustancialmente todo}}$$

De este cálculo debe llegar al menos al **90%** para ser considerada una adquisición de activos

(1) Activos brutos = Contraprestación entregada + Participaciones no dominantes + Participaciones previas - Exclusiones

Se excluye tanto del numerador como del denominador:

- Efectivo y equivalentes
- Activos y pasivos por impuesto diferido
- Fondo de comercio derivado de los pasivos por impuesto diferido
- No se deben netear los activos por los pasivos que lo financian

Se incluye en el denominador:

- El valor razonable de todos los activos adquiridos, incluyendo:
 - Participación adquirida
 - Participaciones previas
 - Participaciones no dominantes
- Excluyendo los conceptos del cuadro de la izquierda

Definición de negocio

Prueba de concentración

Cuando el test de concentración sea próximo al 90%, se ha de completar el test con un análisis de factores cualitativos:

La composición de otros activos

Si los otros activos son equipos o materiales que **se pueden reemplazar** con un coste insignificante comparado con el valor razonable del conjunto, puede ser indicativo de que cualitativamente se ha cumplido el umbral **debido a que el resto de los activos no son sustantivos**. Si los otros activos, complementan al activo primario, p.e. una lista de clientes que acompaña a un activo intangible que representa una tecnología significativamente desarrollada, entonces es indicativo de que son sustantivos.

El conjunto incluye empleados y fondo de comercio

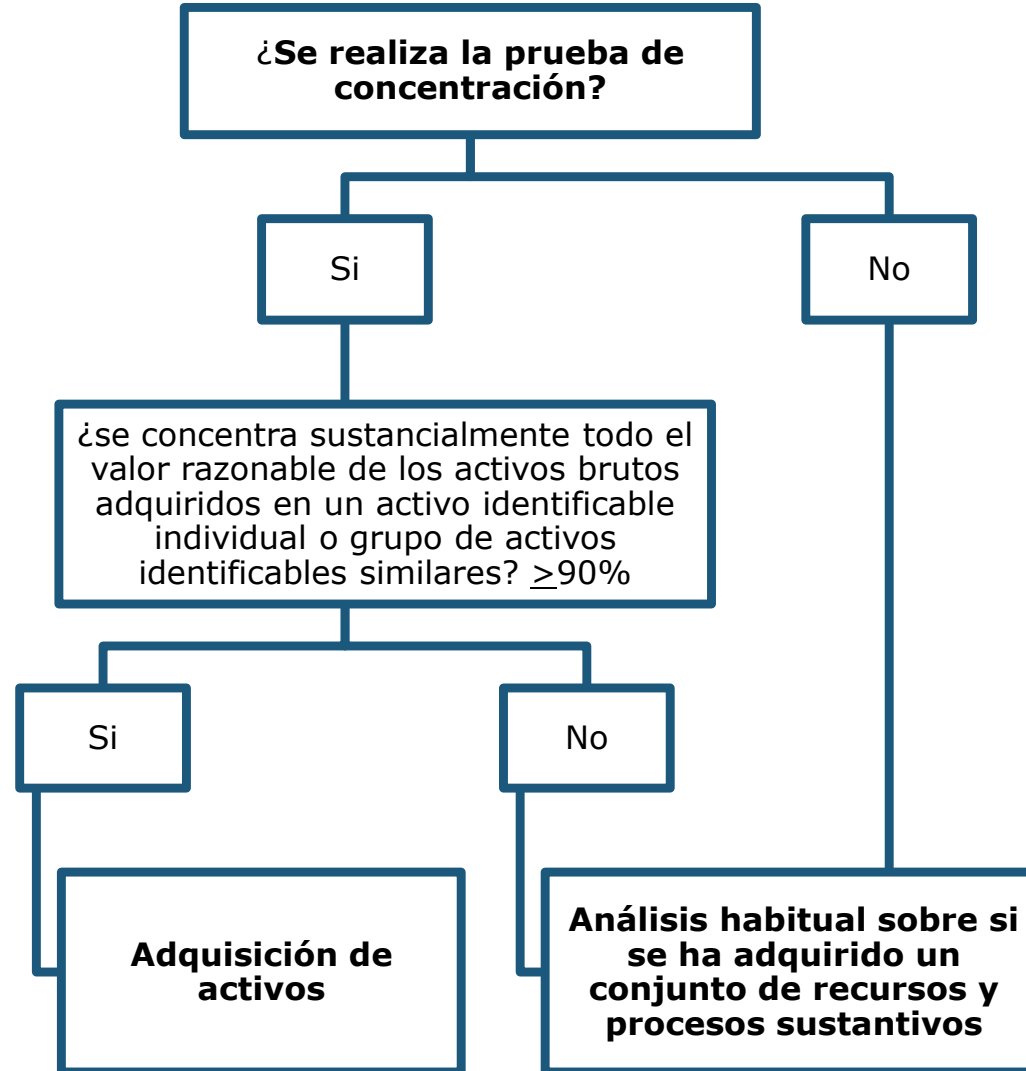
La presencia del **fondo de comercio** podría ser un indicador de que existe un proceso sustantivo en el conjunto. Si el conjunto incluye empleados y un importe más que insignificante de fondo de comercio, podría ser indicativo de que se tenga que realizar la evaluación detallada para evaluar si los empleados representan una fuerza de trabajo organizada, en cuyo caso podría existir un proceso sustantivo. La norma no incluye ninguna presunción sobre la presencia de fondo de comercio, dado que no queda claro, si se refiere al fondo de comercio nuclear o al contable.

Existe una provisión de reestructuración

Aunque **el pasivo** se excluye del cálculo, generalmente **está asociado con la explotación de los activos no corrientes**. Si la exclusión del pasivo del cálculo es el motivo por el que se cumple el umbral, puede ser indicativo de que cualitativamente en sustancia la entidad ha adquirido más que un activo individual y que existen otros elementos sustantivos dependiendo de la naturaleza y composición de los otros activos.

Definición de negocio

Prueba de concentración



Definición de negocio

Prueba de concentración – Ejemplo (I)

A adquiere el 100% de B el 1 de enero de 200n por 10.000.000 u.m. B incluye actividades de I+D en curso correspondientes al desarrollo de un medicamento. El conjunto no incluye empleados. La tasa impositiva es del 25%.

Los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos tienen los siguientes valores razonables y bases fiscales:

	Valor razonable estimado	Base fiscal	Diferencia temporaria
Efectivo	50.000	50.000	
I+D en curso	9.450.000	-	9.450.000
Laboratorio de investigación	400.000	200.000	200.000
Pasivos corrientes, excluyendo pasivos por impuesto diferido	(200.000)	(200.000)	
	9.700.000	50.000	9.650.000

Los activos adquiridos y pasivos asumidos que se reconocerían en la combinación son como sigue:

Efectivo	50.000
I+D en curso	9.450.000
Laboratorio de investigación	400.000
Pasivos corrientes	(200.000)
Pasivos por impuesto diferido	(2.412.500)
Fondo de comercio	2.712.500
	10.000.000

En este caso, no se pueden combinar activos y no existen activos similares. Los activos brutos adquiridos deben excluir el fondo de comercio asociado con los pasivos por impuesto diferido adquiridos en la transacción.

Definición de negocio

Prueba de concentración – Ejemplo (II)

Por ello, el fondo de comercio residual asciende a 300.000.

	Valor en la combinación de negocios	Incluir en activos brutos
Efectivo	50.000	-
I+D en curso	9.450.000	9.450.000
Laboratorio de investigación	400.000	400.000
Pasivos corrientes	(200.000)	-
Pasivos por impuesto diferido	(2.412.500)	-
Fondo de comercio	2.712.500	300.000
	10.000.000	10.150.000

La entidad evalúa si el valor razonable se concentra en un único activo o grupo de activos similares.

- El valor razonable de los activos brutos adquiridos asciende a 10.150.000 u.m. Ninguno de los activos adquiridos se considera similar y ninguno se combina.
- El activo mayor asciende a 9.450.000 u.m. y se compara con los 10.150.000 u.m, lo cual resulta en un **93%** del valor de los activos brutos adquiridos.
- La entidad también debe considerar de forma cualitativa si en sustancia los otros elementos de la transacción son importantes. Aunque el conjunto incluye fondo de comercio, el valor asociado es menor y no se asigna a una fuerza de trabajo organizada debido a que no se han adquirido empleados.

*Por lo tanto, la prueba cuantitativa y cualitativa es indicativa de que **sustancialmente todo el valor razonable se concentra en un único activo y el conjunto no es un negocio.***

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 1: Sobre la escisión parcial de una sociedad a favor de una sociedad de nueva creación

En el marco de una reorganización de un grupo empresarial, una sociedad (sociedad aportante) escinde parte de su patrimonio, formado por inversiones en empresas del grupo, y lo transmite en bloque a favor de una sociedad de nueva creación (sociedad beneficiaria). La sociedad aportante recibe a cambio la totalidad de las participaciones sociales representativas del capital de la sociedad beneficiaria. Como consecuencia de la escisión, la sociedad beneficiaria recibe inversiones en empresas del grupo que la sociedad aportante tiene ex ante a la segregación registradas al coste que, según manifiesta, es un valor superior a un hipotético valor consolidado formulado bajo las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (NFCAC).

El grupo empresarial formula sus cuentas anuales consolidadas con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por la UE (NIIF-UE), que no arrojarían diferencias relevantes respecto a una formulación bajo NFCAC a excepción de las amortizaciones de los fondos de comercio, que harían que el patrimonio consolidado de la sociedad beneficiaria y de la propia dominante quedase significativamente afectado, en la medida en que dicho fondo de comercio es objeto de amortización sistemática bajo PGC y NFCAC, criterio que no concurre bajo NIIF-UE. En concreto, se pregunta por el valor contable por el que debe registrar la operación tanto la sociedad beneficiaria que recibe las inversiones en empresas del grupo, como aquella que las aporta con motivo de la escisión.

Dado que se trata de una escisión entre empresas del Grupo, de acuerdo a la NRV 21^a:

- La sociedad beneficiaria registrará los elementos patrimoniales adquiridos por el importe que correspondería a los mismos una vez realizada la operación en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según NOFCAC.
- En la sociedad aportante la totalidad de las participaciones de la sociedad de nueva creación que se incorporan al balance de la sociedad dominante se deberían contabilizar por el valor consolidado-coste precedente consolidado de las inversiones aportadas. No obstante, según la información facilitada, este tratamiento conduciría a registrar una pérdida con cargo a reservas que en ausencia de la operación societaria no se habría producido. No obstante, dado que se trata de una operación de reestructuración con el único propósito de crear una sociedad subholding que agrupe un determinado segmento de actividad sin un cambio en los activos netos controlados ni en la composición de los socios para facilitar la organización y gestión de los negocios, el ICAC opina que el tratamiento contable no puede traducirse en una pérdida patrimonial en la sociedad dominante cuando antes de realizarse la operación el importe recuperable de las inversiones era superior a su valor en libros. En consecuencia, la aplicación del método de coste llevaría a concluir que la sociedad aportante de estas acciones o participaciones debe contabilizar los instrumentos de patrimonio al mayor de ambos importes: **valor consolidado de la inversión o valor contable individual.**

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de las cesiones de uso sobre inmuebles

El consultante señala que la consulta 1 del BOICAC número 137, de abril de 2024, sobre la cesión a título gratuito de un inmueble a un Ayuntamiento por parte de una entidad mercantil, y la consulta 2 del BOICAC número 140, de enero de 2025, sobre la cesión sin contraprestación de un inmueble por parte de una sociedad filial a favor de su sociedad matriz, parece que plantean soluciones diferentes para un mismo supuesto de hecho.

La cesión de la contraprestación del inmueble se realiza de forma irrevocable por un período muy inferior a la vida útil del activo y finalizado este período la sociedad A debe reintegrar el activo a la sociedad B. Se concluye:

- La condonación de la cuenta a cobrar por parte de la entidad B se debe registrar en la fecha del inicio del arrendamiento sin contraprestación con cargo a reservas por un importe equivalente a su valor razonable, con abono a cuentas de ajustes por periodificación a corto y largo plazo atendiendo a las fechas en las que tenga lugar el reconocimiento de ingresos por arrendamiento.
- En la sociedad dominante la condonación se registrará, igualmente a valor razonable, como una operación de distribución de dividendos o recuperación de la inversión.

Naturaleza lucrativa vs. no lucrativa

La consulta 1/137 es aplicable únicamente a cesiones **sin ánimo de lucro**.

En el caso planteado, ambas entidades son **sociedades mercantiles y lucrativas**. Por tanto, corresponde aplicar el **criterio de la consulta 2/140**.



Tratamiento contable para la filial cedente

Se considera una **cesión sin contraprestación** equivalente a un **arrendamiento operativo sin ingreso**.

- **Cargo a reservas** por el valor razonable del derecho de uso cedido.
- **Abono a cuentas de periodificación** (a corto y largo plazo según duración de la cesión).



Tratamiento contable para la matriz cesionaria

Reconocimiento inicial: Se registra una **distribución de dividendos o recuperación de inversión** por el valor razonable del derecho recibido.

Periodificación: Uso de **cuentas de periodificación** para reflejar el consumo del derecho de uso durante el periodo cedido.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de las cesiones de uso sobre inmuebles

Caso Práctico

La sociedad A y la sociedad B forman un grupo, en el cual la sociedad A posee el 100 % del capital de la sociedad B.

La sociedad B es propietaria de un inmueble que cede en arrendamiento a la sociedad A en las siguientes condiciones:

Duración de la cesión: 5 años (irrevocable)

Vida útil restante del edificio: 20 años

Renta anual de mercado: 50.000 €/año

Fecha de inicio: 1 de enero de 20X1

Solución – Caso 1

Contabilidad de la sociedad A (Dominante)

1 de enero de 20X1: inicio de la cesión:

La matriz recibe un "dividendo en especie" (el derecho a usar el edificio gratis). Esto reduce el valor de su inversión en la filial. Se crea un activo de periodificación que se irá convirtiendo en gastos cada año.

Ajustes periodificación c/p	50.000	
Ajustes periodificación l/p	200.000	
Ingresos por dividendos / Participaciones en empresas del grupo (*)		250.000

Cada 31 de diciembre (años 20X1 – 20X5):

Cada año se reconoce el gasto de alquiler (50.000 €) y se reclasifica la parte del siguiente año de largo a corto plazo

Devengo del arrendamiento:

Arrendamientos y cánones	50.000	
Ajustes periodificación c/p		50.000

Reclasificación de la periodificación:

Ajustes periodificación c/p	50.000	
Ajustes periodificación l/p		50.000

(*)Se debe evaluar si la sociedad ha generado resultados suficientes desde su adquisición. (Art. 31 Res. 5 marzo de 2019).

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de las cesiones de uso sobre inmuebles

Caso Práctico

La sociedad A y la sociedad B forman un grupo, en el cual la sociedad A posee el 100 % del capital de la sociedad B.

La sociedad B es propietaria de un inmueble que cede en arrendamiento a la sociedad A en las siguientes condiciones:

Duración de la cesión: 5 años (irrevocable)

Vida útil restante del edificio: 20 años

Renta anual de mercado: 50.000 €/año

Fecha de inicio: 1 de enero de 20X1

Solución

Contabilidad de la sociedad B (Dependiente)

1 de enero de 20X1: Inicio de la cesión

B renuncia a cobrar 250.000 € en alquileres. Esto se considera una "distribución al socio" que reduce reservas. Se crea un pasivo de periodificación que se irá convirtiendo en ingresos cada año.

Reservas voluntarias	250.000	
Ajustes periodificación c/p		50.000
Ajustes periodificación l/p		250.000

Cada 31 de diciembre (años 20X1 – 20X5):

Cada año se reconoce el ingreso correspondiente (50.000 €) y se reclasifica la parte del siguiente año de largo a corto plazo

Devengo del arrendamiento:

Ajustes periodificación c/p	50.000	
Ingresos por arrendamientos		50.000

Reclasificación de la periodificación:

Ajustes periodificación l/p	50.000	
Ajustes periodificación c/p		50.000

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 3: Sobre la imputación de ayudas concedidas a una sociedad para la adquisición de participaciones de dos sociedades a las que posteriormente absorbe.

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 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, 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, como consecuencia de las fusiones surgen dos fondos de comercio "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 consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida por la sociedad A.

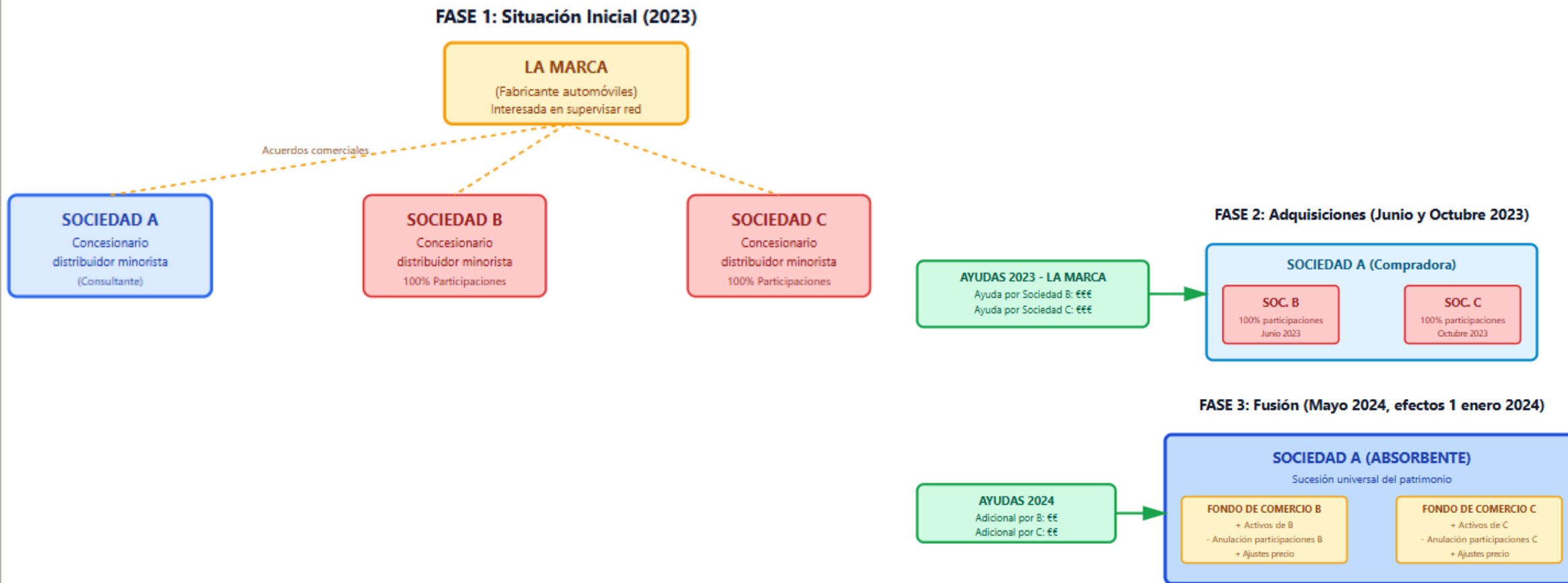
Se concluye que la operación realizada, es decir, la concesión de ayudas por parte del proveedor ("La Marca") al cliente (la sociedad A), para la adquisición de los negocios de las sociedades B y C cuya finalidad es la ampliación del negocio de la sociedad A, genera en el proveedor un activo y en el cliente un pasivo, que podrá registrar mediante una cuenta del grupo 18 y que figurará en el balance en el epígrafe del balance 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 de coste, desde el punto de vista del concesionario que las adquiere, en cuyo caso se imputarán en función de las unidades vendidas. O en su defecto, según el consumo o baja de los elementos adquiridos en la absorción de B y C, teniendo en cuenta la fecha de efectos contables de la fusión.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 3: Sobre la imputación de ayudas concedidas a una sociedad para la adquisición de participaciones de dos sociedades a las que posteriormente absorbe.



Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 3: Sobre la imputación de ayudas concedidas a una sociedad para la adquisición de participaciones de dos sociedades a las que posteriormente absorbe.

FASE 4: Tratamiento Contable de las Ayudas

NATURALEZA: Proveedor — Cliente

La Marca (proveedor) concede ayudas a Sociedad A (cliente) para ampliación del negocio

REGISTRO INICIAL:

DEBE: Bancos (572)
HABER: Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo (181)

IMPUTACIÓN A RESULTADOS

Opción 1: Por unidades vendidas

(Si es posible identificarlas)

Opción 2: Por consumo de activos

(Según baja o consumo de elementos adquiridos en la fusión)

Caso Práctico

Concesionario A (distribuidor de vehículos) quiere expandir su negocio adquiriendo dos concesionarios más pequeños: Concesionario B y Concesionario C.

La Marca de Automóviles (fabricante) está interesada en que esta operación se realice para fortalecer su red de distribución en España. Las operaciones realizadas fueron:

Las operaciones realizadas fueron:

Año 2023:

Junio: Concesionario A compra el 100% de las participaciones de B por 500.000€

Octubre: Concesionario A compra el 100% de las participaciones de C por 600.000€

La Marca concede ayudas: 150.000€ para B y 150.000€ para C

Año 2024:

Enero: Fecha de efectos contables de la fusión

Mayo: Se formaliza la fusión (A absorbe a B y C)

La Marca concede ayudas adicionales: 50.000€ por cada sociedad absorbida y surgen fondos de comercio en la fusión.

Total de ayudas recibidas:

Sociedad	Ayudas recibidas	
Por B	2023	150.000
	2024	50.000
	Total	200.000
Por C	2023	150.000
	2024	50.000
	Total	200.000
Total		400.000

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 3: Sobre la imputación de ayudas concedidas a una sociedad para la adquisición de participaciones de dos sociedades a las que posteriormente absorbe.

Caso práctico – Solución Contabilidad de la Sociedad A:

Año 2023 – Al recibir las ayudas

Tesorería	400.000	
Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo		400.000

Criterios de Imputación a Resultados:

Opción 1: Por unidades vendidas (preferente)

Si es posible identificar las unidades de vehículos vendidas relacionadas con los negocios adquiridos, por ejemplo, suponer que se estima vender 2.000 vehículos relacionados con los negocios de B y C.

En 2024 se venden 400 vehículos

Imputación 2024: $400.000\text{€} \times (400/2.000) = 80.000 \text{ u.m.}$

Opción 2: Por consumo de activos (alternativa)

Si no es posible identificar unidades, 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.

Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo	80.000	
Rappels sobre compras		80.000

Consultas ICAC 2025

BOICAC 142 Julio 2025

Consulta 4: Sobre el plazo para formular cuentas anuales consolidadas en el caso de un grupo de sociedades en el que algunas de las sociedades dependientes tengan su domicilio social en alguno de los municipios afectados por la DANA

La sociedad consultante pregunta si, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2024, de 28 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el marco del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024, la suspensión del plazo de formulación de las cuentas anuales consolidadas sería aplicable en el caso de que la sociedad dominante del grupo no estuviera domiciliada en alguno de los municipios afectados por la DANA, pero sí lo estuvieran algunas de las sociedades dependientes integrantes del grupo.

De acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, la obligación de formular las cuentas consolidadas recae en la sociedad dominante del grupo de sociedades. No obstante, si bien la literalidad del artículo 33 del Real Decreto-ley vincula la suspensión al domicilio social de la persona jurídica obligada a formular las cuentas anuales, teniendo en cuenta el carácter finalista de la norma parece lógico entender que en el caso mencionado en la consulta -en el que algunas de las sociedades dependientes que se integran en el grupo están domiciliadas en los municipios recogidos en el citado anexo del Real Decreto-ley 6/2024 y suponen componentes muy significativos en las mencionadas cuentas anuales consolidadas- **pueda aplicarse** la suspensión para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable del ingreso percibido por una empresa a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de ahorro energético

El Real Decreto 36/2023, de 24 de enero, regula el Sistema de Certificados de Ahorro Energético (CAE) como un sistema mediante el cual los sujetos obligados pueden cumplir con su aportación al FNEE generando su propio ahorro de energía, o bien liquidando CAE en relación con actuaciones llevadas a cabo por terceros.

El artículo 2 del Real Decreto 36/2023, de 24 de enero, define CAE como un documento electrónico que establece el reconocimiento fehaciente del ahorro anual de consumo de energía final derivado de una actuación de eficiencia energética. Este instrumento permite monetizar los ahorros energéticos, recuperando parte del coste de las inversiones en eficiencia energética (cambio de iluminación, mejora del aislamiento térmico, renovación de equipos industriales o domésticos, etc.), ya que el usuario final podrá recibir una contraprestación si vende los ahorros obtenidos para su posterior certificación mediante el sistema de CAE.

El Real Decreto 36/2023, de 24 de enero, establece varios participantes en el sistema de monetización de los ahorros energéticos a través de los CAE:

- En primer lugar, el sujeto obligado y el sujeto delegado, que son aquellas personas jurídicas que tienen la obligación de contribuir al FNEE, ya sea como una obligación genuina establecida por el SNOEE o por delegación, respectivamente.
- En segundo lugar, el denominado propietario del ahorro, que es la persona física o jurídica que lleva a cabo la inversión de la actuación en eficiencia energética. Este propietario puede transferir el ahorro anual de energía final conseguido por la actuación, mediante la firma de un convenio por el que cede el ahorro generado a cambio de una contraprestación económica. El propietario del ahorro no es el titular del CAE.

Se concluye que la contraprestación recibida por la entidad que lleva a cabo la inversión en eficiencia energética, y que se pone de manifiesto con la firma del convenio CAE, debe ser registrada y valorada contablemente de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV)^{18ª} Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable del ingreso percibido por una empresa a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de ahorro energético

Proceso CAE



Agentes implicados

- **Propietarios del Ahorro**
Empresas que han conseguido un ahorro de energía anual tras implementar una mejora energética.
- **Verificadores independientes**
Profesionales acreditados por la ENAC que cuantifican y acreditan el ahorro energético conseguido.
- **Sujetos Obligados**
Grandes consumidores de energía que compran y liquidan CAEs para cumplir sus obligaciones legales de eficiencia energética.
- **MITECO**
El MITECO es el organismo encargado de regular y supervisar el sistema CAE.
- **Sujetos Delegados**
Empresas especializadas que actúan como intermediarios entre los sujetos obligados y los propietarios de ahorros, gestionando la adquisición y facilitando la compraventa de CAE.

 delcae

delcae.com

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable del ingreso percibido por una empresa a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de ahorro energético

Flujo del Sistema de CAE



Una vez se tiene un CAE válido, se puede disponer de él por dos vías:
•LIQUIDACIÓN: cumplir obligaciones
•TRANSMISIÓN: Venta a otro sujeto obligado

Puntos clave

- La firma del Convenio CAE = Momento de reconocimiento contable (no el cobro)
- Se contabiliza como subvención de capital (NRV 18ª)
- Imputación a resultados proporcional a la amortización del activo financiado
- El CAE en sí NO es propiedad de la empresa inversora (es del sujeto obligado)
- La empresa solo cede el "ahorro energético" a cambio de dinero
- Efecto neto: Reduce el coste efectivo de la inversión en eficiencia energética

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable del ingreso percibido por una empresa a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de ahorro energético

Caso Práctico

La empresa Industrias López, S.L. dedicada a la fabricación de componentes metálicos, decidió instalar paneles solares en la cubierta de la nave por el elevado consumo energético que afecta la rentabilidad.

Datos de la inversión:

Coste total: 100.000 u.m.

Vida útil: 20 años

Ahorro energético anual conseguido: 50.000 kWh/año

Fecha de finalización obras: 30/06/Año 1

Fecha firma Convenio CAE: 15/09/Año 1

Convenio CAE firmado con Energía Verde, S.A. (comercializadora eléctrica):

Ahorro cedido: 50.000 kWh/año

Contraprestación pactada: 30.000 u.m.

Fecha de cobro: 01/11/Año 1

Solución (1/3)

Contabilidad Industrias López, S.L.

	<u>Año 1</u>	
Inversión (30/06/Año 1)		
Pago final al instalador por la obra terminada		
Maquinaria	100.000	
Bancos		100.000
Firma del Convenio CAE (15/09/Año 1)		
La contraprestación se registra como una subvención no reintegrable en patrimonio neto.		
Cuenta a cobrar (energía verde)	30.000	
Ingresos de subvenciones PN		30.000
Cobro de la contraprestación (01/11/Año 1)		
Bancos	30.000	
Cuenta a cobrar (energía verde)		30.000

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable del ingreso percibido por una empresa a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de ahorro energético

Caso Práctico

La empresa Industrias López, S.L. dedicada a la fabricación de componentes metálicos, decidió instalar paneles solares en la cubierta de la nave por el elevado consumo energético que afecta la rentabilidad.

Datos de la inversión:

Coste total: 100.000 u.m.

Vida útil: 20 años

Ahorro energético anual conseguido: 50.000 kWh/año

Fecha de finalización obras: 30/06/Año 1

Fecha firma Convenio CAE: 15/09/Año 1

Convenio CAE firmado con Energía Verde, S.A. (comercializadora eléctrica):

Ahorro cedido: 50.000 kWh/año

Contraprestación pactada: 30.000 u.m.

Fecha de cobro: 01/11/Año 1

Solución (2/3)

Contabilidad Industrias López, S.L.

Cierre del ejercicio (31/12/Año 1)

1) Amortización del inmovilizado (6 meses):

Cuota anual: $100.000 / 20 = 5.000$ u.m./año
Cuota Año 1 (6 meses): $5.000 \times 6/12 = 2.500$ u.m.

Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.500	
Amortización acumulada de maquinaria		2.500

2) Traspaso de la subvención a resultados (proporcional a la dotación a la amortización):

Subvención total: 30.000 u.m. Proporción Año 1: $30.000 \times (2.500 / 100.000) = 750$ u.m.

Ingresos de subvenciones PN	750	
Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado		750

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable del ingreso percibido por una empresa a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de ahorro energético

Caso Práctico

La empresa Industrias López, S.L. dedicada a la fabricación de componentes metálicos, decidió instalar paneles solares en la cubierta de la nave por el elevado consumo energético que afecta la rentabilidad.

Datos de la inversión:

Coste total: 100.000 u.m.

Vida útil: 20 años

Ahorro energético anual conseguido: 50.000 kWh/año

Fecha de finalización obras: 30/06/Año 1

Fecha firma Convenio CAE: 15/09/Año 1

Convenio CAE firmado con Energía Verde, S.A. (comercializadora eléctrica):

Ahorro cedido: 50.000 kWh/año

Contraprestación pactada: 30.000 u.m.

Fecha de cobro: 01/11/Año 1

Solución (3/3)

Contabilidad Industrias López, S.L.

Al cierre del ejercicio:

Ingresos de subvenciones PN	750	
Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado		750

Año 2 y siguientes - Cierre del ejercicio (31/12)

1) Amortización anual:

Amortización del inmovilizado material	5.000	
Amortización acumulada de maquinaria		5.000

2) Traspaso de la subvención:

Proporción anual: $30.000 \times (5.000 / 100.000) = 1.500 \text{ u.m.}$

Ingresos de subvenciones PN	1.500	
Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado		1.500

Se repite este asiento durante 20 años hasta agotar la subvención.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado

La consulta versa sobre el tratamiento contable del pago por parte de la sociedad consultante del bonus extraordinario otorgado a una serie de empleados, de la retribución variable extraordinaria a favor de un directivo y de la retribución por la consecución de los logros marcados por los accionistas a favor del presidente y del consejero delegado, y en particular de su fecha de devengo. Con anterioridad a la formalización del contrato de compraventa de una sociedad, su consejo de administración acordó en abril de 20X6, retribuir con cargo a dicho ejercicio a empleados y directivos, y proponer para la aprobación de la Junta general de accionistas, la retribución de determinados miembros del consejo de administración por su desempeño profesional. Dicho acuerdo fue ratificado por la Junta general de accionistas en mayo de 20X6, siendo el abono efectivo en junio/julio de 20X6.

De acuerdo con lo anterior, con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por las remuneraciones a los empleados como consecuencia del bonus extraordinario y las remuneraciones a favor del presidente y del consejero delegado, aprobadas ambas por la Junta general de accionistas, debieron registrarse en el ejercicio en el que nacen los derechos y obligaciones descritas en la consulta, esto es, el momento del devengo, es decir, cuando se adopte el acuerdo por el órgano competente a tal efecto (órgano de administración o Junta General) en función de la naturaleza del compromiso asumido y que, de acuerdo con la información facilitada, en todo caso será en el año 20X6. Las retribuciones a los profesionales que trabajan en una empresa, cabe señalar que, si

están vinculados a ésta por un contrato laboral y forman parte del personal de la entidad, todas las retribuciones, cualquiera que sea su forma o concepto, se recogerán en las cuentas del subgrupo 64. Gastos de personal, en tanto que si la vinculación es a través de un contrato mercantil tendrá la naturaleza de prestación de servicios por terceros y se recogerán en cuentas del subgrupo 62.

Por lo que se refiere a la retribución variable extraordinaria a un directivo de la sociedad que sustituye el plan de incentivos, es preciso señalar que en función de la descripción del plan de incentivos referido en la consulta, el tratamiento contable es el previsto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 17^a Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio de la segunda parte del PGC. En la medida que el plan de incentivos estuviera condicionado a un plazo de irrevocabilidad para que el directivo pudiera recibir el importe correspondiente al número fijado de acciones, de acuerdo con la NRV 17^a, el devengo del pasivo se produce a lo largo de ese periodo temporal. El devengo del gasto se debería efectuar en el plazo que transcurriese entre esa fecha y el momento en que se resolviese la incertidumbre, con el evento de liquidez siempre que fuese probable la salida de recursos y que su importe se pudiera estimar de manera fiable. En caso contrario, el inicio del devengo debería postergarse hasta que se cumplan dichas condiciones.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado

Caso Práctico

La empresa TECH SOLUTIONS, S.A. aprobó en su Junta General de mayo de 2025 las siguientes retribuciones extraordinarias:

1. Bonus a empleados	2. Retribución al Director General	3. Retribución al Presidente del Consejo
<p>Beneficiarios: 5 empleados del departamento comercial Motivo: Bonus extraordinario contribución creación de valor a la sociedad Importe total: 50.000 u.m. Aprobación: Junta General mayo 2025 Pago: Nómina de junio 2025 Retención IRPF: 10.000 u.m.</p>	<p>Beneficiario: Director General (contrato laboral) Concepto: Retribución variable vinculada a la venta de la empresa Situación: En 2022 se acordó una retribución contingente por "evento de liquidez" (venta de la empresa, entrada nuevo socio, etc.) Valoración en mayo 2025: 80.000 u.m. (cuando se concreta la venta) Pago: Junio 2025 Retención IRPF: 15.000 u.m. Nota: En 2022 NO se pudo estimar de forma fiable el importe</p>	<p>Beneficiario: Presidente (contrato mercantil) Motivo: Logros estratégicos conseguidos Importe: 30.000 u.m. Aprobación: Junta General mayo 2025 Pago: Julio 2025 Retención IRPF: 6.000 u.m.</p>

Realizar los asientos contables en 2025

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado

Caso Práctico – Solución 1

1. Bonus a empleados

Beneficiarios: 5 empleados del departamento comercial

Motivo: Consecución de objetivos de ventas del ejercicio 2024

Importe total: 50.000 u.m.

Aprobación: Junta General mayo 2025

Pago: Nómina de junio 2025

Retención IRPF: 10.000 u.m.

El gasto se registra cuando la Junta General aprueba el bonus (mayo 2025), aunque el pago sea posterior (junio 2025). Principio de devengo.

Mayo 2025 - Aprobación por Junta General (Momento de devengo)

Sueldos y salarios	50.000	
Remuneraciones pendientes de pago		50.000

Nace la obligación al aprobarse por el órgano competente

Junio 2025 - Pago (hecho independiente del devengo)

Remuneraciones pendientes de pago	50.000	
Bancos		40.000
HP retenciones IRPF		10.000

IMPORTANTE:

Aunque el bonus se aprueba en mayo 2025, corresponde a objetivos del ejercicio 2024.

Sin embargo, según el ICAC, el devengo se produce cuando el órgano competente adopta el acuerdo, no cuando se generan los méritos.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado

Caso Práctico – Solución 1

2. Retribución al Director General

Beneficiario: Director General (contrato laboral)

Concepto: Retribución variable vinculada a la venta de la empresa

Situación: En 2022 se acordó una retribución contingente por "evento de liquidez" (venta de la empresa, entrada nuevo socio, etc.)

Valoración en mayo 2025: 80.000 u.m. (cuando se concreta la venta)

Pago: Junio 2025

Retención IRPF: 15.000 u.m.

Nota: En 2022 NO se pudo estimar de forma fiable el importe

Aplicación de la **NRV 17^a** - Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

En **2022:** Se acordó retribución contingente pero no se podía estimar de forma fiable, por lo tanto, el devengo se posterga hasta que se cumplan las condiciones de probabilidad de salida de recursos y estimación fiable del importe.

En **mayo 2025:** Se resuelve la incertidumbre (venta de la empresa confirmada)

Sueldos y salarios	80.000	
Remuneraciones pendientes de pago		80.000

En **junio 2025** se da el pago de acuerdo con lo establecido por la Junta

Remuneraciones pendientes de pago	80.000	
Bancos		65.000
HP retenciones IRPF		15.000

IMPORTANTE: El ICAC aclara que, si hubiese sido posible estimar el importe desde 2022, se debería haber periodificado el gasto entre 2022-2025.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable del abono de distintas retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado

Caso Práctico – Solución 1

3. Retribución al Presidente del Consejo

Beneficiario: Presidente (contrato mercantil)

Motivo: Logros estratégicos conseguidos

Importe: 30.000 u.m.

Aprobación: Junta General mayo 2025

Pago: Julio 2025

Retención IRPF: 6.000 u.m.

Al tener contrato mercantil, no es gasto de personal (subgrupo 64), sino servicios de profesionales independientes (subgrupo 62).

Mayo 2025 - Aprobación por Junta General

Servicios de profesionales independientes	30.000	
Acreeedores por prestaciones servicios		30.000

Julio 2025 - Pago

Acreeedores por prestaciones servicios	30.000	
Bancos		24.000
HP retenciones IRPF		6.000

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 3: Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias por parte de una sociedad de profesionales a uno de los socios, incluyendo en la operación una cláusula de no competencia

La consulta versa sobre una sociedad de profesionales que adquiere acciones propias de un socio profesional por un porcentaje del 25% en un supuesto de libre adquisición de acciones, cuyo importe de compra incluye una cláusula de no competencia de una lista de clientes por un período de tres años.

El precio conjunto de la compraventa se estipula en 100 u.m., incluyendo la cláusula de no competencia asimilable a una comisión de los contratos con una lista de clientes durante los próximos 3 años, y el valor razonable del 25% de la sociedad, cuyo patrimonio neto es de 100 u.m. Se considera que el valor razonable asciende a 25 u.m. según valoración de un experto independiente, al no existir plusvalías adicionales a considerar. En consecuencia, la diferencia con el precio conjunto de la compraventa debe considerarse como el precio satisfecho por la cláusula de no competencia por un período de 3 años, o sea, 75 u.m.

Con carácter general, las acciones propias se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas, tal y como se indica en el apartado 1 de la NRV 21ª Operaciones entre empresas del grupo, del PGC, criterio

que es aplicable a cualquier transacción, tanto a las realizadas entre empresas del grupo como a las acordadas entre partes vinculadas o sin afinidad, sin perjuicio de que se haya considerado oportuno incluir esta regla general en la NRV 21ª por considerar que ante la ausencia de intereses contrapuestos las valoraciones otorgadas deberían ser objeto de un especial análisis en este contexto. En concreto, de los términos del citado pacto parece deducirse la existencia de dos elementos sobre los que se ha llegado a un acuerdo.

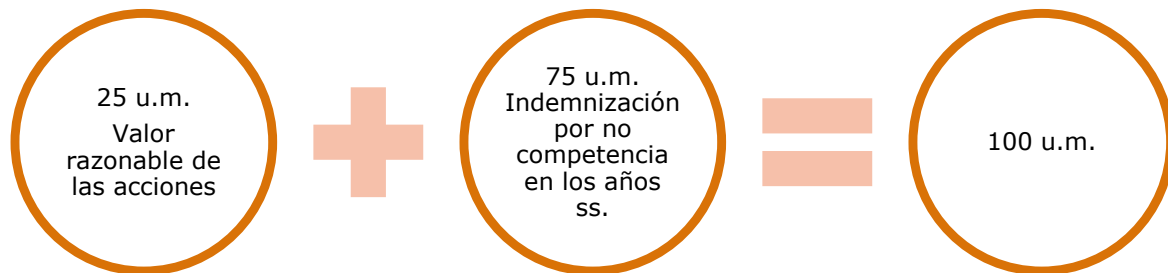
Por un lado, la adquisición de las acciones del socio, y por otro, la indemnización por la extinción de la prestación de servicios que este último venía desempeñando y que se instrumenta por medio de la cláusula de no competencia sobre unos determinados contratos. El importe abonado por este segundo componente del acuerdo se deberá activar como un inmovilizado intangible siempre que se cumplan los criterios para el reconocimiento de este tipo de activos establecidos en la NRV 5ª Inmovilizado intangible del PGC, desarrollado por la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. De no cumplir las condiciones previstas en la NRV 5ª, será un gasto periodificable en la medida que genera ingresos futuros.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 3: Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias por parte de una sociedad de profesionales a uno de los socios, incluyendo en la operación una cláusula de no competencia

El importe satisfecho por la sociedad de 100 u.m. se descompone en:



Año en el que se realiza la operación:

a. Por valor razonable de las acciones propias.

Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	25,00	
Tesorería		25,00

b. Indemnización por no competencia en los dos años siguientes:

Derechos por cláusula de no competencia	75,00	
Tesorería		75,00

c. Amortización del primer año:

Vida útil dos años. Importe amortización $75 / 2 = 37,5$ u.m.

Amortización inmovilizado intangible	37,50	
Amortización acumulada de derechos por cláusula de no competencia.		37,50

En el año siguiente se dan de baja la mitad de los clientes:

Amortización acumulada de derechos por cláusula de no competencia.	18,75	
Pérdidas inmovilizado intangible	18,75	
Derechos por cláusula de no competencia		37,50

Finalmente concluida su vida útil, se registrará la amortización y la baja en contabilidad.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 143 Octubre 2025

Consulta 4: Sobre el tratamiento contable del IVA soportado no deducible en las cuotas de un arrendamiento financiero

Concretamente, se cuestiona la vigencia del tratamiento contable recogido en la Resolución de 21 enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

En la norma octava. Arrendamiento financiero de la citada resolución, en el punto 5, se establece lo siguiente:

El impuesto sobre el valor Añadido que grava las operaciones de Arrendamiento Financiero se contabilizará sólo en el importe devengado fiscalmente; por el resto no procederá incrementar la deuda con la Entidad de crédito.

Si los importes del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados fiscalmente con posterioridad al registro del activo no son deducibles de acuerdo con la legislación del tributo, dichos importes se considerarán gastos del ejercicio en que se devenguen, no produciendo ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado.

A la vista de la normativa contable reproducida de aplicación a las operaciones de arrendamiento financiero, este Instituto se manifiesta conforme con el criterio señalado en la Resolución de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, al considerarse adecuado y ajustado a la legislación contable vigente. En este caso particular, el devengo del IVA no soportado se produce, de acuerdo con la legislación del impuesto, con posterioridad al registro del activo, es decir, cuando se devengan las cuotas del arrendamiento financiero, por lo que no correspondería realizar ningún ajuste en la valoración inicial del inmovilizado y los importes devengados se registrarán como gasto del ejercicio

Consultas ICAC 2025

BOICAC 144 Diciembre 2025

Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de la cesión de uso de un vehículo a cambio de realizar fotografías y vídeos promocionales.

Se analiza el caso de una colaboración comercial en la que una empresa cede el uso de un vehículo durante seis meses a cambio de que el consultante realice fotografías y vídeos promocionales. Aunque no existe un pago monetario, la operación constituye un intercambio de servicios y debe valorarse atendiendo a su realidad económica. El ICAC recuerda que, conforme al Código de Comercio y a la NRV 14ª del PGC, los ingresos deben reconocerse por el valor razonable de la contraprestación recibida, incluso cuando esta sea en especie. Por tanto, el consultante debe registrar un ingreso por el valor razonable del uso del vehículo y, simultáneamente, un gasto por la prestación del servicio promocional, cancelando la cuenta de clientes sin necesidad de que exista un cobro financiero. La operación debe revelarse adecuadamente en la memoria.



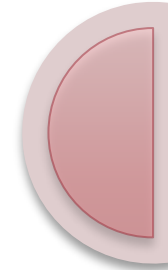
Aspectos clave

Se trata de una **contraprestación en especie**, no monetaria.

La operación debe registrarse según su **fondo económico**, no su forma (art. 34.2 CCom).

La NRV 14ª del PGC y la RICAC de Ingresos regulan:

- *El ingreso debe valorarse por el **valor razonable** del servicio recibido.*
- *Debe reconocerse ingreso y gasto correlativo aunque no haya movimiento de efectivo.*



Posición del ICAC

La empresa debe reconocer **un ingreso por el valor razonable del servicio recibido** (uso del coche).

Se registrará **un gasto** por el mismo importe.

Aunque no se produzca cobro bancario, la cuenta de clientes se cancela contra el reconocimiento del **activo/servicio recibido**.

Debe incluirse información en memoria sobre la transacción.

Consultas ICAC 2025

BOICAC 144 Diciembre 2025

Consulta 2: Sobre el tratamiento contable del traspaso de existencias a inversión inmobiliaria.

Una promotora posee un edificio contabilizado como existencias con deterioro reconocido y decide destinarlo al arrendamiento de oficinas tras su rehabilitación. La duda surge sobre el momento apropiado para reclasificarlo como inversión inmobiliaria y el importe con el que debe registrarse.

Según la RICAC del inmovilizado y las inversiones inmobiliarias, la reclasificación procede cuando cambia la función del inmueble, en este caso cuando se decide destinarlo al arrendamiento operativo, sin necesidad de esperar a la finalización de las obras.

El ICAC concluye que el traspaso debe registrarse por el importe bruto de las existencias, manteniendo la corrección valorativa acumulada como cuenta compensadora, y que las obras posteriores se contabilizarán conforme a las normas de actuaciones sobre el inmovilizado.

La entidad deberá también informar en memoria de los hechos relevantes relacionados con la operación.



Reclasificación

La reclasificación debe hacerse cuando se decide el destino al arrendamiento operativo, sin necesidad de que la rehabilitación esté completada.

El inmueble debe darse de alta como inversión inmobiliaria por su importe bruto, manteniendo el deterioro acumulado como cuenta correctora.

Importe bruto



Rehabilitación posterior

La rehabilitación posterior se contabiliza como actuaciones sobre inmovilizado.

Debe detallarse la operación en la memoria.

Detalle en la memoria



Consultas ICAC 2025

BOICAC 144 Diciembre 2025

Consulta 3: Sobre el cálculo del periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Se aborda diversas dudas sobre el cálculo del periodo medio de pago a proveedores.

Concretamente, se pregunta si deben considerarse como facturas pendientes las recibidas antes de que se haya recibido el servicio, si los pagos anticipados constituyen pagos a efectos del cálculo y qué importe debe emplearse en caso de facturas rectificativas. Atendiendo a la Ley de lucha contra la morosidad y a la Resolución del ICAC de 29 de enero de 2016, el cómputo de los días solo puede iniciarse cuando la empresa ha recibido los bienes o servicios.

Por tanto, las facturas anticipadas que todavía no tienen correlato en una prestación no se incluyen como pendientes. En el caso de los pagos anticipados, sí deben incorporarse como operaciones pagadas, utilizando días negativos que reflejan que el pago se realizó antes de recibir el servicio. Para facturas rectificativas, lo relevante es el importe efectivo de la deuda con el proveedor. El ICAC señala además que deben revelarse en memoria las circunstancias que influyan en la interpretación del periodo medio de pago.

Posicionamiento del ICAC

No deben incluirse como factura pendiente las facturas recibidas anticipadamente sin prestación del servicio.

Los **pagos anticipados sí cuentan** como operaciones pagadas, con días negativos desde el pago hasta la recepción del servicio.

Para una factura rectificativa, debe tomarse el **importe rectificado**, pues es la deuda real.

Deben revelarse en memoria todas las circunstancias que puedan alterar la interpretación del PMPP.

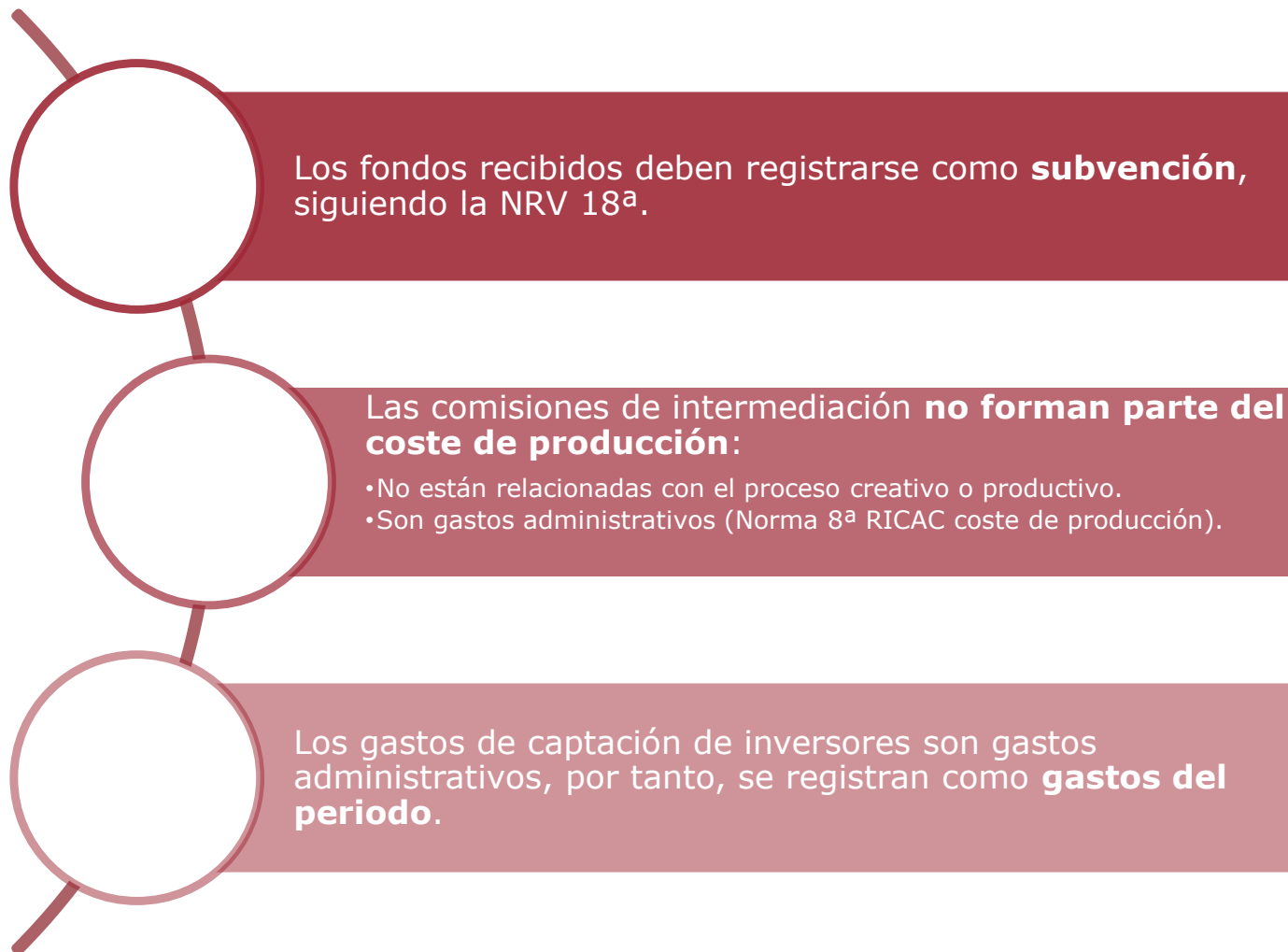
Consultas ICAC 2025

BOICAC 144 Diciembre 2025

Consulta 4: Sobre los gastos de honorarios o comisiones de intermediación facturadas por servicios de captación de inversores para la financiación de una obra audiovisual.

Una productora audiovisual contrata a una empresa de intermediación para captar inversores que financien una obra sujeta a los incentivos fiscales del artículo 36 de la LIS. La cuestión es si los honorarios por estos servicios pueden formar parte del coste de producción de la obra.

Tras analizar el fondo económico de la operación, el ICAC entiende que la financiación obtenida a través del inversor funciona, en esencia, como una subvención cuyo objetivo es fomentar la producción audiovisual, debiendo aplicarse por analogía los criterios de la NRV 18ª relativos a subvenciones. Bajo este enfoque, los gastos de intermediación no se consideran costes directos de producción, pues no están vinculados al proceso creativo o productivo, sino que son gastos administrativos. Por tanto, no pueden integrarse en el coste de producción y deben registrarse como gastos del ejercicio.



Consultas ICAC 2025

BOICAC 144 Diciembre 2025

Consulta 5: Sobre la obligación de publicación del informe regulado en la disposición adicional undécima de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga por parte de determinadas empresas y sucursales.

Una filial española de un grupo cuya matriz reside en Italia consulta si está obligada a publicar el informe de información país por país dentro del plazo de seis meses establecido en la normativa española, teniendo en cuenta que la matriz italiana, que es quien debe elaborar el informe según la Directiva (UE) 2021/2101, dispone de un plazo de doce meses.

El ICAC aclara que la obligación recae sobre la sociedad dominante última del grupo, y que, cuando esta es extranjera, los plazos aplicables son los de su jurisdicción.

En este caso, la matriz italiana es la única obligada a elaborar y publicar el informe y, por tanto, la filial española no está sujeta al plazo español ni incurre en incumplimiento por seguir el calendario italiano. Además, puede depositar sus cuentas anuales sin necesidad de publicar previamente dicho informe.

En España, la LAC (modificada por Ley 28/2022) fija el plazo de 6 meses.

Si la dominante es extranjera, aplica su normativa (Italia). Por tanto, no incurre en incumplimiento por no ajustarse al plazo español y puede depositar sus cuentas sin necesidad de publicar previamente el informe, porque la obligación no recae en ella.

- La filial **no está obligada** a publicar el informe porque la obligación recae sobre la sociedad dominante última, en este caso la responsable es la **matriz italiana**.

- La normativa aplicable depende del país donde reside esa dominante, en este caso los plazos aplicables son los de la **normativa italiana**.