

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

- 2155** *Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.*

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

II

La Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes adoptada por la Unión Europea (NIIF-UE 15) mediante el Reglamento 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016 (y que ha sido modificada por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017), establece los principios de presentación de la información financiera sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes.

Los grupos cotizados españoles deben formular sus cuentas consolidadas con esta norma desde el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018. Además, la NIIF-UE 15 deroga las siguientes normas e interpretaciones internacionales:

- a) NIC-UE 11 Contratos de Construcción;
- b) I NIC-UE 18 Ingresos de Actividades Ordinarias;
- c) CINIIF-UE 13 Programas de Fidelización de Clientes;
- d) CINIIF-UE 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles;
- e) CINIIF-UE 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes; y
- f) SIC-UE 31 Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad.

En el año 2007, y de acuerdo con la estrategia de armonización contable con las normas internacionales iniciada en España, ese conjunto normativo se tomó como referencia para redactar la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del Plan General de Contabilidad.

Asimismo, la influencia de los criterios internacionales en la elaboración de las disposiciones de desarrollo del citado Plan General de Contabilidad ha sido evidente, como también ha sido indudable esa presencia en la labor interpretativa del ICAC a la

hora de explicar el sentido de la NRV 14.^a a la vista de los casos concretos que se le han ido planteando.

La última modificación del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones complementarias, a través del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, tiene por objeto precisamente adaptar el citado marco normativo a la normativa contable de la Unión Europea, entre otras a la NIIF-UE 15, por lo que introduce cambios en la NRV 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» así como en la información a incluir en la memoria sobre estas transacciones.

Considerando que la principal aportación de la NIIF-UE 15 estriba en sistematizar el anterior bloque normativo, a priori, la entrada en vigor de la resolución no debería suponer un cambio relevante en la mayoría de las empresas. Más allá de que permita clarificar, al ampliarlo, el estudio de algunas operaciones –tal como sucede con los costes relacionados con la obtención del contrato (denominados incrementales) o derivados del cumplimiento de un contrato, y sin perjuicio de otros aspectos adicionales, estos sí novedosos, como las reglas a seguir para contabilizar la cesión de licencias, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado, o los acuerdos de recompra de activos.

III

La resolución se divide en cinco capítulos, treinta y cuatro artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

En el Capítulo I se regulan las disposiciones generales. Respecto al ámbito de aplicación conviene aclarar que, además de las empresas obligadas a seguir el Plan General de Contabilidad, también están incluidas en su alcance las entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil obligadas a seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, así como cualesquiera otras entidades cuyo régimen jurídico remita a los criterios establecidos en el Código de Comercio, sin perjuicio de considerar, en su caso, las especialidades contables que pudieran afectar a dichas entidades. También aclara que la presente resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

De acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido al inicio del Capítulo I y en el Plan General de Contabilidad, los ingresos se contabilizan cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa.

Para llevar a buen término ese principio fundamental, la NIIF-UE 15 propone un recorrido por cinco etapas sucesivas ya recogidas en el Plan General de Contabilidad en las que se plasma el enfoque de balance en materia de reconocimiento de ingresos: a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente; b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato; c) Determinar el precio o importe de la transacción; d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir; y, e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

Los siguientes capítulos de la resolución se dedican a exponer los detalles en los que se concreta la citada metodología.

Así, el Capítulo II versa sobre los criterios de reconocimiento de ingresos para lo cual se comienza por establecer las reglas que permiten identificar el contrato (incluidas las pautas en materia de combinación y modificación de contratos).

Una de las características más proclamadas del «nuevo» método para reconocer ingresos regulado en la NIIF-UE 15 es la obligación que tiene la empresa de identificar los diferentes bienes y servicios incluidos en el objeto del contrato, como paso previo a su adecuado tratamiento contable, y la de asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, para posteriormente reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la venta de bienes y a la prestación de servicios, respectivamente.

Para calificar un bien o servicio como distinto la norma no solo requiere que pueda ser distinto (esto es, que sea susceptible de utilizarse, consumirse o venderse, o de ser conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos) sino que el bien o servicio sea distinto en el contexto del contrato; esto es, que no exista un elevado grado de integración o interdependencia entre los diferentes bienes y servicios, porque en caso de existir esa vinculación tan estrecha los citados bienes y servicios se tratarían como una sola obligación a cumplir.

Pues bien, en este punto, como en gran parte de la resolución, los detalles que incorpora la norma serán de apreciable utilidad pero, vistos en su conjunto, constituyen meras puntualizaciones del principio general de prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones, sobre la forma jurídica, de tal suerte que en aplicación del citado principio pueda ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos, y a la inversa que transacciones diferentes pero ligadas entre sí se deban tratar contablemente de forma conjunta.

En este sentido, la interpretación del ICAC publicada en la consulta 1 del «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC) n.º 61, de marzo de 2005, ya concluía que cuando una empresa se compromete a desarrollar dos actividades (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos de cada compromiso asumido debe realizarse de conformidad con el principio de devengo, es decir, en el momento en que se produzca la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera. Y que la asignación del importe recibido a cambio se debía efectuar de forma proporcional a los valores de mercado de ambas actividades.

Con posterioridad a la aprobación del PGC, este asunto también se recogió en varias normas aprobadas por este Instituto, como la Resolución de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, al hilo del análisis que en su exposición de motivos se realiza sobre el tratamiento contable de la cesión de activos a los clientes que se reproduce más adelante, y en la Resolución de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en relación con el tratamiento contable de la explotación de obras audiovisuales.

También han sido numerosas las interpretaciones del ICAC que han tomado nota de ese criterio, como la incluida en la consulta 4 del BOICAC n.º 96, de diciembre de 2013, sobre el tratamiento contable de los contratos de «servicios energéticos».

Otro punto central de la metodología son los requisitos que deben considerarse para juzgar cuándo se produce el devengo del ingreso. Y, en particular, para determinar si el ingreso se reconoce en un solo momento o a lo largo del tiempo, en función del porcentaje de realización de la actividad. Sin embargo, de nuevo estos criterios constituyen una mera sistematización de las reglas que hasta la fecha se incluían en los apartados 2 y 3 de la NRV 14.^a del Plan General de Contabilidad para concluir cuándo se debía reconocer un ingreso por la venta de bienes y la prestación de servicios, respectivamente.

Tal vez el aspecto más reseñable sobre esta cuestión sea la referencia a las reglas para contabilizar una prestación de servicios en los contratos que, sin un análisis detenido del verdadero objeto del acuerdo, a priori, y a la vista de su apariencia pudiera llevar a seguir las reglas establecidas para las entregas de bienes, como por ejemplo los contratos «llave en mano» analizados en la interpretación publicada por el ICAC en la consulta 2 del BOICAC n.º 78, de junio de 2009. A mayor abundamiento, en esta misma consulta se apunta que atendiendo a lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la empresa podrá aplicar cualquiera de los procedimientos indicados en la norma de valoración 18.ª de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, para determinar el grado de avance del servicio, teniendo en cuenta el principio de uniformidad.

En el Capítulo III se abordan las reglas de valoración del ingreso. A tal efecto, el capítulo se inicia con una definición del precio de la transacción como el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros. Esto es, el importe monetario o, en su caso, el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

A partir de esta explicación un primer aspecto que se analiza en el capítulo son las entregas de efectivo a los clientes. La resolución estipula que dicho importe se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (esto es, como un descuento comercial o un *rappel* concedido por anticipado) y, por ello, de los ingresos de las actividades cuando se produzca su devengo, a menos que el pago sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la empresa.

En cualquier caso, la solución en nada difiere de la interpretación publicada por el ICAC desde la perspectiva del cliente en la consulta 5 del BOICAC n.º 91, de septiembre de 2012, sobre el tratamiento contable de la cantidad recibida de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen preestablecido de productos durante un período de tiempo determinado (que a su vez toma como referencia la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 53, de marzo de 2003, sobre la misma cuestión pero en el marco del Plan General de Contabilidad del año 1990).

No obstante, en combinación con este criterio sí que puede resultar interesante resaltar el registro contable de las entregas de bienes a los clientes, aparentemente a título gratuito, con el compromiso por parte de estos últimos de realizar un determinado volumen de pedidos a la empresa. La cuestión se suscita porque en ambos supuestos (entrega de efectivo o entrega de un bien, en apariencia, sin contraprestación) parece concurrir una causa económica similar. La empresa parece tomar la decisión con el propósito de incentivar al cliente para que adquiera otros bienes o servicios, y realiza un negocio (la entrega del bien) con un carácter, a priori, accesorio de un segundo acuerdo que cabría adjetivar de principal.

Sobre este particular, en la exposición de motivos de la citada Resolución de 1 de marzo de 2013 se manifiesta que las cesiones de activos a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras, sería una cuestión a dilucidar cuando se abordase una norma de desarrollo en materia de reconocimiento de ingresos. No obstante, en la citada resolución ya se apuntan dos operaciones cuyo tratamiento contable sería conveniente aclarar.

En concreto, la cesión de bienes a un cliente a cambio de que éste consuma los productos cuyo suministro constituye la actividad ordinaria de la empresa, comprometiéndose el cliente a devolver el bien en el momento en que cese el consumo. Y los acuerdos en los que con el objetivo de favorecer la distribución de sus productos las empresas puedan invertir en marquesinas, rótulos, carteles, mobiliario y otros

elementos físicos que explota el cliente, y que habitualmente se denominan «costes de abanderamiento».

Pues bien, en la mencionada resolución se advertía que para contabilizar los desembolsos incurridos por estos conceptos, como paso previo, sería preciso analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, dado que por ejemplo cabría considerar que existen dos entregables distintos (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y al suministro de bienes. En este mismo sentido, considérese también la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 100, de diciembre de 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.

No obstante, cuando los activos cedidos no se pudieran calificar como un entregable separado o no se pudiera asignar de forma razonable un valor a los mismos, habría que evaluar si se posee el control sobre estos bienes al objeto de determinar el tratamiento contable más adecuado a los hechos y circunstancias concretas.

Pues bien, en el supuesto de que la empresa controlase los bienes estos se deberían reconocer de acuerdo con la función que cumplan (con carácter general, formando parte del inmovilizado material). Por el contrario, si no hay control, el desembolso incurrido se debería tratar como un coste de adquisición del contrato, salvo que el acuerdo de cesión se vinculase a un compromiso del cliente de adquirir un volumen de productos a la empresa, en cuyo caso se trataría como un *rappel* concedido por anticipado.

Un segundo aspecto a resaltar en materia de valoración es que la norma haya aunado en un mismo concepto, denominado contraprestación variable, los elementos que hasta la fecha se trataban por separado; a saber, los descuentos comerciales y por pronto pago, incluidos o no en factura y los descuentos al cliente por haber realizado un determinado volumen de compras.

Sobre esta materia en la resolución se aclara, en desarrollo de los principios de prudencia y devengo, que cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un descuento fuera de factura (con posterioridad a la entrega del bien o prestación del servicio), esta circunstancia se debería tener en cuenta para valorar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente (como un pago en efectivo o mediante la reducción de la cuenta a cobrar).

Sea como fuere, también es necesario ponderar el alcance de este criterio. Así, no cabe duda de que los hechos descritos requerirán de un mayor juicio en las empresas que elaboran información intermedia en la medida que deberán estimar la probabilidad de que finalmente el cliente cumpla los requisitos para gozar del descuento. Sin embargo, en las empresas que no elaboran estados financieros intermedios es normal que al cierre del ejercicio ya se disponga de la información necesaria para cuantificar el descuento devengado, o que esta información se reciba antes de la fecha de formulación de las cuentas y, por lo tanto, que las estimaciones que pudiera ser necesario realizar, en la práctica, no sean habituales.

Otro aspecto a reseñar respecto a la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro (por ejemplo, una prima por finalizar un encargo antes de una determinada fecha). Y, en particular, concreta algunos indicadores de cuando es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre, basándose en una correcta interpretación del principio de prudencia.

Por otra parte, un tercer aspecto que la resolución también clarifica es el que se refiere a que en la cuantificación del ingreso hay que analizar el componente financiero del contrato. Y que esta circunstancia puede llevar, en determinados casos, a la actualización de los anticipos de clientes y al reconocimiento de un gasto financiero, en

los términos regulados en el Plan General de Contabilidad para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

La NIIF-UE 15 no aclara sin embargo si ese mismo criterio sería aplicable al cliente que entrega el anticipo. A nivel interno esta cuestión se ha tratado en la citada Resolución de 1 de marzo de 2013, relativa al inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, llegándose a la conclusión de que el análisis del componente financiero de la operación debía ser simétrico, y si la empresa reconoce un gasto financiero parece lógico pensar que el cliente contabilice el correspondiente ingreso financiero.

En cuarto y último lugar, finalizando con la presentación de las cuestiones más significativas de este Capítulo III sería preciso llamar la atención sobre el criterio a seguir para reconocer la contraprestación distinta al efectivo y, en particular, sobre el tratamiento de los activos cedidos por los clientes a pesar de que este último aspecto tampoco supone una novedad.

En este sentido cabe recordar que en la exposición de motivos de la Resolución de 1 de marzo de 2013, ya se advertía que siempre que la adquisición del activo procedente del cliente se produjese a título de contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, el inmovilizado se debería contabilizar empleando como contrapartida una cuenta que pusiera de manifiesto el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar y cumplir la obligación que asume la empresa a cambio.

El Capítulo IV se dedica al análisis de una serie de casos particulares que, en su mayoría, la NIIF-UE 15 ubica en el Apéndice B bajo la rúbrica de «Guías de aplicación».

El capítulo se inicia con dos materias que no tienen una regulación del todo evidente en la norma internacional; a saber, los llamados costes incrementales de la obtención o adquisición de un contrato y los costes derivados del cumplimiento de un contrato. Los primeros son los costes en que la entidad incurre para obtener un contrato con un cliente y que se hubieran evitado si el contrato no se hubiera obtenido, tales como las comisiones de venta. La NIIF-UE 15 estipula que se deben activar siempre que la entidad espere recuperar dicho importe con los ingresos a obtener en el contrato.

No obstante, la posición de la norma internacional sobre la naturaleza de este activo no es clara. Parece que la NIIF-UE 15 aboga por incluir estas inversiones en la categoría de «Activo del contrato», pero diferenciando este importe de los derechos de cobro frente al cliente, el activo en concepto de derecho a la contraprestación, o a título de derecho a la devolución. El tratamiento contable posterior apunta hacia la amortización de forma sistemática en función de la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relacionan y, en su caso, a reconocer el correspondiente deterioro de valor. En definitiva, a primera vista, la norma internacional introduce una nueva categoría de activos, sin apariencia física, susceptibles de amortización y corrección de valor por deterioro, pero distintos de los activos intangibles regulados en la NIC-UE 38.

A nivel interno y en desarrollo del Plan General de Contabilidad, los costes de adquisición de contratos no han sido tratados de forma unívoca. Así, por ejemplo, la indemnización que paga el arrendador de un inmueble a su arrendatario para rescindir el contrato de arrendamiento, previo cumplimiento de una serie de requisitos, se ha calificado como un inmovilizado intangible en la Norma Sexta, apartado 4, punto 5 de 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; en particular, la norma dispone que tal importe se reconozca como un activo siempre que tras la indemnización se espere recuperar, al menos, el citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos. Tal calificación obedece al hecho de que el fondo económico de la operación es la adquisición de un derecho previamente cedido (derecho readquirido).

Por otro lado, en la Norma Séptima de la Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se tratan las comisiones de venta como un gasto

que se imputa al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

Por último, la NIIF-UE 15 define los costes derivados del cumplimiento de un contrato como aquellos que no están dentro del alcance de otras normas (existencias, inmovilizado material e intangible), y se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

Pues bien, en este contexto de norma internacional, un tanto esotérico, resulta difícil la adaptación de la normativa interna. Por ello, ante las dudas que plantean los nuevos conceptos, se ha considerado conveniente adoptar las siguientes decisiones.

En primer lugar, y considerando que el fondo económico de los costes incrementales de adquisición de un contrato regulados en la NIIF-UE 15 parece ser coincidente con las comisiones analizadas en la mencionada Resolución de 14 de abril de 2015, se ha considerado oportuno establecer una regulación general para este concepto en línea con el criterio en vigor en España. Sobre la base de este razonamiento, en principio, tales costes se califican como un gasto periodificable que se imputará en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las características del contrato y la transferencia al cliente de los bienes o servicios. No obstante, en el supuesto de que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma (existencias o inmovilizado intangible) tales costes se contabilizarán de acuerdo con lo estipulado para estos elementos patrimoniales.

En segundo lugar, se propone contabilizar los costes de cumplimiento de un contrato como existencias o inmovilizado intangible, en función del plazo de recuperación o proyección económica futura de estos activos; de modo que se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

Y, en tercer lugar, dada la poca claridad de la norma internacional en este punto, se ha considerado oportuno mantener la vigencia de los criterios establecidos en otras disposiciones, como las reglas particulares establecidas para las empresas constructoras en la Norma Decimotercera de la Resolución de 14 de abril de 2015, o los criterios regulados en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Sea como fuere conviene resaltar que el registro en el balance de todos estos desembolsos solo es posible si la empresa espera recuperar tales costes. Y que al amparo de esta categoría la empresa no puede diferir la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de los desembolsos incurridos que no cumplan la definición de activo, ni justificar la activación de gastos en base a un criterio financiero que evite el reconocimiento de las pérdidas que pueden surgir en las primeras etapas de una actividad.

Entrando en la presentación de los casos particulares en sentido estricto, el Capítulo IV analiza en primer lugar el tratamiento contable de las operaciones en las que la empresa concede al cliente un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado. Hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, en aplicación del Plan General de Contabilidad el ingreso se debería haber contabilizado por la totalidad de los productos transferidos, y al mismo tiempo procedía reconocer una provisión por operaciones comerciales por diferencia entre el precio de venta y el valor en libros de los productos que se esperase pudieran retornar a la empresa.

La NIIF-UE 15 establece un tratamiento diferente. En caso de ventas con derecho de devolución y correlativo reintegro del importe recibido se requiere el registro de un pasivo por reembolso y un activo que representa el derecho a recibir los productos. Como puede apreciarse, en comparación con el tratamiento que se venía aplicando según el Plan General de Contabilidad, el impacto en el resultado del periodo no varía, pero sí se

verá afectada la cifra de negocios y los elementos patrimoniales de la empresa. La diferencia radica en que la NIIF-UE 15 exige contabilizar un activo y un pasivo que ponga de manifiesto la operación a ejecutar, y el Plan General de Contabilidad no.

Por ello, si bien en un primer momento se valoró mantener el criterio que sostenía el Plan General de Contabilidad por considerar que, cumpliendo con el objetivo de imagen fiel, evita el reconocimiento de una operación a ejecutar, finalmente se ha decidido adoptar el criterio internacional con el propósito de reducir las diferencias entre el marco de información financiera individual y consolidado, y a la vista de que el impacto en el resultado del ejercicio no varía.

En segundo lugar, otra cuestión que se analiza en este Capítulo IV son las garantías entregadas por la empresa a sus clientes. Para ello, se diferencia, de acuerdo con la NIIF-UE 15, entre las denominadas garantías «seguro», o garantías en sentido estricto, y garantías «servicio». Las primeras se contabilizan según lo previsto en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad. Y las segundas como una obligación a cumplir independiente que asume la empresa; por ejemplo, un servicio de mantenimiento del bien enajenado durante un periodo de tiempo prolongado.

Tampoco parece que estos criterios puedan calificarse de novedad. Como se ha indicado más arriba, la interpretación del ICAC publicada en la consulta 1 del BOICAC n.º 61, de marzo de 2005, ya concluía que cuando una empresa se compromete a desarrollar dos actividades (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos de cada compromiso asumido debe realizarse de conformidad con el principio de devengo.

Dentro de los casos particulares, en tercer lugar, la resolución desarrolla el criterio recogido en la NRV 14.^a, apartado 1, del Plan General de Contabilidad en la que se dispone que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos. Aquí, la novedad de la norma radica en aportar una serie de indicadores para identificar cuando la empresa actúa por cuenta propia.

No obstante, también cabe recordar que el tratamiento de las operaciones por cuenta ajena se incluyó por primera vez en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios». Y que posteriormente algunas interpretaciones del ICAC también se han dedicado a esta cuestión; entre otras, la consulta 1 del BOICAC n.º 19, de diciembre de 1994, sobre la forma de contabilizar determinadas operaciones realizadas por cuenta de terceros ajenos a la empresa, y la consulta 3 del BOICAC n.º 81, de marzo de 2010, sobre el tratamiento contable de las operaciones por cuenta ajena en moneda extranjera.

En cuarto lugar, otro aspecto analizado en el Capítulo IV es la contabilización de las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales, en línea con la NIIF-UE 15. El criterio que se incluye en la norma coincide con la interpretación publicada por el ICAC en la consulta 5 del BOICAC n.º 98, de junio de 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.

Además, se regulan otras tres operaciones que también han sido tratadas a nivel interno en desarrollo del Plan General de Contabilidad del año 2007. Las ventas con entrega posterior a la facturación analizadas en la consulta 1 del BOICAC n.º 101, de marzo de 2015, y los acuerdos de recompra, parcialmente analizados en la consulta 6 del BOICAC n.º 106, de junio de 2016, sobre la adquisición de activos con opción de venta, si bien constituye un aspecto novedoso el tratamiento que se incorpora en relación con el derecho de recomprar el activo.

Los acuerdos de depósito examinados en el Capítulo IV fueron asimismo incluidos en la Resolución de 16 de mayo de 1991. De acuerdo con este criterio, cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, deben

computar como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación.

En contraste con todo lo dicho, un aspecto ciertamente novedoso incluido en la resolución, en sintonía con la norma internacional, es el tratamiento contable de la cesión de licencias. Para ello, la norma distingue entre licencias que otorgan al cesionario un derecho de uso (con reconocimiento del ingreso en un momento del tiempo, en general, como sucede cuando se enajena un bien o derecho) y licencias que otorgan a la empresa que las recibe un denominado derecho de acceso (con reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo, en general, como acontece cuando se presta un servicio) cuyo rasgo típico es la gestión activa y continua del cedente en apoyo de la licencia, con el propósito de mejorar su funcionalidad y valor para el cesionario.

En relación con este mismo tema cabe reseñar como novedad la regla sobre reconocimiento de ingresos para el caso de que la contraprestación se fije en función de las ventas o del uso de la empresa cesionaria; en tal caso, dada la mayor incertidumbre de estos acuerdos y como excepción a la regla general, en la resolución se advierte que el ingreso se reconocerá, básicamente, cuando tengan lugar las citadas ventas o el uso posterior del cliente, tanto si el acuerdo se califica como un derecho de uso como si se cataloga como un derecho de acceso.

En el Capítulo V se incluyen dos artículos dedicados a las normas de elaboración de las cuentas anuales, en concreto, al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias. La información a suministrar en la memoria sobre reconocimiento de ingresos, verdadero cambio de la reforma en esta materia, se ha decidido incluir en el Plan General de Contabilidad y en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio de que gran parte de la información que se solicita en estos textos toma como referencia el contenido de esta resolución. Esta circunstancia requiere que la fecha de entrada en vigor de ambas normas sea la misma.

Los criterios de presentación en el balance no experimentan cambios porque en la memoria ya se ofrece un desglose suficiente de los activos y pasivos del contrato. No obstante, se aclara que el denominado activo por derecho de devolución se califica a efectos contables como una existencia, por lo tanto, sujeto al sistema especulativo opcional de registro contable propuesto en el Plan General de Contabilidad para las existencias. Además, se puntualiza que los pasivos por reembolsos que traigan causa de aplicar los criterios sobre contraprestación variable para las devoluciones de ventas se mostrarán en el epígrafe de provisiones.

La cuestión más destacable del artículo dedicado a la cuenta de pérdidas y ganancias es la aclaración sobre el criterio a seguir para presentar la imputación de los costes incrementales de adquirir un contrato en la partida «Otros gastos de explotación».

Por último, se incorporan los criterios para calcular la cifra anual de negocios en tanto que se trata de una partida especialmente relevante en nuestro Derecho contable y que hasta la fecha se regulaba en la Resolución de 16 de mayo de 1991, que con la aprobación de esta resolución queda derogada.

En relación con la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad utilizada en la definición de cifra de negocios, debe precisarse su significado, en los mismos términos que se expresaba la citada Resolución de 16 de mayo de 1991. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de «Otros ingresos de explotación», que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico. Asimismo, se exceptúan para el cómputo de esa cifra los ingresos financieros que sólo se tendrán en cuenta cuando resulte de aplicación una disposición específica como la regulada en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, para las empresas que sigan el denominado modelo del activo financiero.

En conexión con lo anterior, en la resolución se incluye la interpretación del ICAC publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 79, de septiembre de 2009, sobre el concepto de cifra de negocios en una sociedad *holding* que tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de sus participadas. Pues bien, dada la especialidad que la obtención de ingresos financieros pudiera suscitar desde la perspectiva de la cuestión analizada, en particular, su calificación como «Cifra de negocios», en la resolución se concluye que los ingresos que obtenga fruto de su actividad «financiera», siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria, formarán parte del concepto «Importe neto de la cifra de negocios».

Otro aspecto que se mantiene de la anterior norma es la regulación de las «subvenciones» a estos efectos, las cuales en general no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el perceptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la memoria de las subvenciones recibidas.

Por último, al ser el importe neto de la cifra de negocios uno de los conceptos que nuestra legislación mercantil prevé como determinante del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de los modelos de las cuentas anuales y a su sometimiento a la auditoría de cuentas, surge el problema del carácter anual de la misma. En la mencionada Resolución de 16 de mayo de 1991 se aclaraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, se consideraba como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el período de tiempo que corresponde al ejercicio.

No obstante, en esta resolución se ha decidido modificar este criterio, entre otros motivos para evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información. Con esta finalidad y efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de esta norma, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

La resolución concluye con una disposición derogatoria y una disposición final. En la primera se deroga la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

IV

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que, en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas

actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que, para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Esta resolución desarrolla los criterios para reconocer y valorar los ingresos por la venta de bienes y la prestación de servicios con el objetivo y para atender la necesidad de poner a disposición de los usuarios de las cuentas anuales, en particular, de las empresas y de sus auditores, un conjunto de interpretaciones que permitan un adecuado cumplimiento de las respectivas obligaciones que les impone nuestro ordenamiento jurídico. A tal efecto se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, lo que ha llevado a introducir algunas soluciones prácticas en la resolución, como la posibilidad de aplicar los principios de la norma a una cartera de contratos, una vez constatado que no existen otras menos restrictivas o que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

En definitiva, el ICAC ha considerado conveniente elaborar esta norma siguiendo el esquema marcado por la normativa internacional, fundamentalmente para mejorar la sistemática normativa e incrementar la seguridad jurídica y sin perjuicio de que la complejidad de las operaciones desarrolladas en la actualidad por las empresas españolas requiera previsiblemente en un futuro próximo abordar nuevas interpretaciones.

La resolución se dicta de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quinta del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

En su virtud, el ICAC dicta la siguiente resolución:

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. Esta resolución tiene por objeto desarrollar los criterios para contabilizar los ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios que realiza la empresa.

2. La resolución es obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, a las que resulte aplicable el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera. Las exigencias de información en memoria contenidas en esta resolución lo serán teniendo en cuenta la norma de elaboración de las cuentas anuales correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

3. La resolución no es aplicable a las permutas de elementos homogéneos, como las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores. Por lo tanto, en todos estos casos la empresa que entrega los bienes o presta el servicio no reconocerá un ingreso.

4. A efectos prácticos, la empresa puede aplicar esta norma a una cartera de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre las cuentas anuales de tal decisión no difieran de forma significativa del resultado que se obtendría de aplicar la norma a cada contrato individual

(u obligación a cumplir). En tal caso, la empresa utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

Artículo 2. Criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos.

1. Los ingresos por el desarrollo de la actividad ordinaria se reconocerán cuando la empresa transfiera el control de los bienes o servicios a los clientes. En ese momento, el ingreso se valorará por el importe que refleje la contraprestación a la que la empresa espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

2. Para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.

b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.

c) Determinar el precio o importe de la transacción, o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.

d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.

e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será la cuantía asignada a la obligación contractual satisfecha.

CAPÍTULO II

Reconocimiento de ingresos

Artículo 3. Identificación del contrato.

1. Una empresa contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Las partes que intervienen en la operación se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.

b) Es posible identificar los derechos de cada parte y las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.

c) El contrato tiene fundamento o sustancia comercial porque se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la empresa cambien como resultado del contrato.

d) Es probable que la empresa reciba la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que debe transferir.

2. Si al inicio del acuerdo un contrato cumple los requisitos indicados en el apartado anterior la empresa no los evaluará nuevamente en el futuro a menos que se produzca un cambio significativo en los antecedentes y circunstancias de la operación; en particular si se deteriora de forma significativa la capacidad de pago de un cliente, la empresa deberá evaluar nuevamente la probabilidad de recibir la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que aún no ha transferido al cliente.

3. Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del apartado 1, la empresa determinará si esos criterios se cumplen en un futuro.

Sin perjuicio de lo anterior, la contraprestación no reembolsable recibida se reconocerá como un ingreso si:

- a) La empresa no tiene ninguna obligación pendiente de transferir bienes o servicios al cliente y ha recibido toda, o sustancialmente toda, la contraprestación, o
- b) El contrato se ha resuelto.

Hasta que no proceda la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, o hasta que no se cumplan los criterios del apartado 1, la contraprestación recibida se reconocerá como un pasivo por el importe recibido.

Artículo 4. *Combinación de contratos.*

Se entenderá que una empresa ha combinado dos o más contratos con el mismo cliente (o con terceros que tengan la condición de partes vinculadas al cliente) y por lo tanto los contabilizará como uno solo, si se cumple uno cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) Los contratos se negocian de forma conjunta y con un objetivo comercial único.
- b) El importe de la contraprestación de un contrato depende del precio o ejecución del otro contrato.
- c) Los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación a cumplir única de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.

Artículo 5. *Modificaciones del contrato.*

1. A efectos de esta resolución, la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes.

A los efectos de esta norma, un contrato ha podido ser modificado, aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio. Para determinar si los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación son exigibles, se tendrán en cuenta todos los antecedentes y circunstancias relevantes.

En particular, si las partes han aprobado un cambio en la prestación, pero no han determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estimará este importe de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 para cuantificar la contraprestación variable.

2. La empresa contabilizará una modificación como un contrato separado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- a) Se incluye el compromiso de transferir bienes o servicios distintos (de acuerdo con la definición recogida en el artículo 7), y
- b) El importe de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato. Así, una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

3. Si la modificación no se registra como un contrato separado, la empresa contabilizará los bienes o servicios comprometidos pendientes aplicando los criterios que se recogen a continuación:

- a) Como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su

modificación o con anterioridad. En tal caso, el importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será la suma de:

1.º El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso, y

2.º La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.

b) Como si fuera una parte del contrato existente, si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación. En este caso, el efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconoce como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos indicados en las letras a) y b), la empresa contabilizará los efectos de la modificación de forma coherente con lo dispuesto en las citadas letras.

Artículo 6. *Identificación del objeto del contrato (obligaciones a cumplir).*

1. Al inicio del acuerdo, la empresa identificará los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato como una obligación independiente a cumplir si:

a) El bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) es distinto (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7), o

b) Una serie de bienes o servicios sustancialmente iguales tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

2. Una serie de bienes o servicios tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si cada bien o servicio distinto cumple los criterios para ser una obligación a ejecutar a lo largo del tiempo y fuese aplicable el mismo método para medir el grado de avance en el cumplimiento de cada obligación.

3. Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que la empresa se compromete a transferir. Sin embargo, las obligaciones asumidas con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en el contrato cuando existen compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio o en las declaraciones específicas de la empresa, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la empresa le transferirá un bien o servicio.

4. Las obligaciones a cumplir solo incluyen las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente. Así, un suministrador de servicios puede realizar varias tareas administrativas al inicio de un contrato, pero estas actividades no transfieren ningún servicio al cliente a medida que se van realizando.

Sin perjuicio de lo anterior, el coste en el que se incurra para desarrollar estas actividades, en su caso, podrá ser objeto de activación si se cumplen los requisitos regulados en el artículo 22.

Artículo 7. *Bienes o servicios distintos.*

1. Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto), y

b) El compromiso de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

2. El bien o servicio puede ser distinto cuando es susceptible de utilizarse, consumirse o venderse por un importe superior a su valor de realización como residuo o material de desecho o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos.

Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. En particular, el hecho de que la empresa venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

3. Los factores que indican que el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato son, entre otros, los siguientes:

a) La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios. Esto es, la empresa no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar un producto combinado especificado por el cliente.

b) El bien o servicio no modifica o ajusta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato según los requisitos del cliente.

c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos, como sucede cuando un cliente puede decidir no comprar un bien o servicio y esta decisión no afecta de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos.

4. Si un bien o servicio no es distinto, la empresa combinará ese bien o servicio con otros hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, al seguir este procedimiento es posible que la entidad contabilice todos los bienes o servicios comprometidos como una obligación de desempeño única.

Artículo 8. *Criterios de cumplimiento de la obligación.*

1. La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

2. Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

3. Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

4. Los ingresos derivados de las obligaciones que se cumplen en un momento determinado se reconocerán en esa fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia,

con carácter general, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se reconocerán como existencias de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

5. El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorro de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, como por ejemplo: el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos), el uso del activo para mejorar el valor de otros activos, el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos, la venta o intercambio del activo, la pignoración del activo para garantizar un préstamo, y la conservación del activo.

Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, la empresa considerará cualquier acuerdo para recomprar el elemento y aplicará los criterios establecidos en el artículo 30.

Artículo 9. *Cumplimiento a lo largo del tiempo.*

1. La empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

2. Un activo no tiene un uso alternativo si la empresa tiene contractualmente restringida la posibilidad de aplicar fácilmente el activo a otro uso durante su producción o mejora, o en el momento en que haya sido terminado.

La empresa no tiene una restricción contractual si el cliente no tiene derecho a recibir una indemnización significativa en caso de que se decida dirigir el activo a otro uso, o cuando sea intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costes significativos.

Existe una limitación práctica sobre la capacidad para destinar el activo hacia otro uso si al adoptar esa decisión la empresa incurre en pérdidas económicas significativas, como sucede en activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizados en áreas remotas.

El juicio sobre si un activo tiene un uso alternativo para la empresa se realiza al inicio del contrato. Después de esa fecha, la empresa no revisará su conclusión a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir.

3. El derecho al cobro por la actividad desarrollada hasta una fecha no necesita ser un importe fijo e incondicional en el momento presente. Sin embargo, la empresa debe

tener derecho a un importe que al menos le permita recuperar los costes incurridos más un margen razonable de ganancia.

A tal efecto, la empresa debe analizar si tiene derecho a reclamar o conservar el cobro por la actividad completada hasta la fecha considerando la hipótesis de que el contrato fuera a rescindirse antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la empresa según resulta del compromiso asumido.

4. Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

Artículo 10. *Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.*

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo; es el caso de que la empresa pueda haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.

b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o un consignatario pueden tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. En particular, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

Cuando se entregan productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación y éste no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.

e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección o garantía contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría a este último obtener el control del activo.

Artículo 11. *Medición del grado de avance.*

1. El objetivo al medir el grado de avance en el cumplimiento de la obligación es representar la actividad de la empresa al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. La empresa aplicará un solo método o procedimiento para medir el grado de avance de cada obligación, y el mismo método para todas las obligaciones similares y con circunstancias parecidas.

3. Los procedimientos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos, en función de la naturaleza del bien o servicio que la empresa se haya comprometido a transferir al cliente.

4. Cuando se aplica un método de producto los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones periciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes. Los métodos de producto incluyen, entre otros, métodos tales como la identificación de las unidades producidas o entregadas, hitos alcanzados o tiempo transcurrido.

Un método de producto no es adecuado cuando no permite medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Así, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente la actividad de la empresa si, al cierre del ejercicio, la empresa tiene producción en curso o terminada que ya controla el cliente pero que no está incluida en la medición del producto obtenido.

A efectos prácticos, si se acuerda una contraprestación fija que se corresponde con el valor de la actividad que la empresa ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que se factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la empresa puede reconocer un ingreso por el importe que tiene derecho a facturar.

5. Cuando se aplica un método de recursos los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad, (es el caso de las horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación. En este caso, el reconocimiento lineal del ingreso puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.

La empresa excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera factores de producción que no representen la actividad desarrollada para transferir al cliente el control de los bienes o servicios. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el coste puede requerirse un ajuste a la medición del grado de avance en las siguientes circunstancias:

a) Cuando un desembolso incurrido no cumpla los requisitos para calificarse como coste de producción, de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

b) Cuando un gasto incurrido no es proporcional al progreso de una empresa para satisfacer la obligación. En esas circunstancias, la empresa deberá aplicar el método sin considerar el citado gasto; esto es, en tal caso, la empresa contabilizará un ingreso por un importe equivalente al coste del bien utilizado para satisfacer la obligación, si al comienzo del contrato espera que se cumplan todas las condiciones siguientes:

- 1.º El bien no es distinto;
- 2.º Se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;
- 3.º El coste del bien transferido es significativo en relación con los costes totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y
- 4.º La entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien, pero actúa por cuenta propia.

6. Al menos al cierre de cada ejercicio la empresa actualizará la medición del grado de avance para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación, que se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

CAPÍTULO III

Valoración de ingresos

Artículo 12. *Determinación del precio de la transacción.*

1. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

2. La contraprestación acordada puede ser un importe fijo, un importe variable, o una combinación de ambos.

3. La empresa puede pagar, o esperar pagar, un importe en efectivo al cliente (o terceros que compren los bienes o servicios de la empresa procedentes del cliente), o puede reconocer un derecho de crédito u otros conceptos (por ejemplo, un cupón o vale) que se podrán aplicar contra los importes adeudados a la empresa (o al cliente por terceros que compren los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente).

La entrega o reconocimiento de estos derechos se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (esto es, como un descuento comercial o un *rappel* concedido por anticipado) y, por ello, de los ingresos de las actividades, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto que aquel transfiere a la empresa en cuyo caso la operación se contabilizará como la adquisición de un bien o servicio de la misma forma que la empresa contabiliza otras compras procedentes de proveedores.

Si la contraprestación a pagar al cliente se contabiliza como reducción del precio de la transacción, la entidad reconocerá la reducción de los ingresos ordinarios cuando (o a medida que) ocurra aquel de los siguientes sucesos que se produzca más tarde:

a) reconocimiento por la entidad de los ingresos ordinarios por la transferencia al cliente de los correspondientes bienes o servicios; o

b) pago o promesa de pago por la entidad de la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro); esta promesa podría estar implícita en las prácticas comerciales habituales de la entidad.

Artículo 13. *Contraprestación variable.*

1. El importe de la contraprestación a recibir por la empresa vendedora del bien o prestadora del servicio puede variar debido a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada también puede variar si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.

2. La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable. Los factores que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión de ese importe son, entre otros, los siguientes:

a) La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.

b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.

c) La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.

d) La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.

e) El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

3. La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuado para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:

a) El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.

b) El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (como sucede si la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).

4. Cuando la empresa espere devolver al cliente la contraprestación recibida, total o parcialmente, al menos, al cierre del ejercicio reconocerá una provisión por el importe al que estime no tener derecho.

5. Al cierre de cada ejercicio, la empresa actualizará el precio estimado de la transacción y el pasivo por reembolso para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo sobre el que se informa y los cambios en las circunstancias ocurridos durante dicho ejercicio.

6. La contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias se reconocerá de acuerdo con las reglas especiales establecidas en el artículo 29.

Artículo 14. *Existencia en el contrato de un componente financiero significativo.*

1. Al determinar el precio de la transacción el importe de la contraprestación acordada se ajustará para reflejar los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordados por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente financiero significativo.

2. En particular, para evaluar si un contrato contiene un componente financiero significativo se considerarán los siguientes aspectos:

a) La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

b) El efecto combinado de:

1.º El periodo de tiempo esperado entre el momento en que la empresa transfiere los bienes o servicios comprometidos y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios, y

2.º Los tipos de interés de mercado existentes en esa fecha.

3. El contrato no incluye un componente financiero significativo cuando se identifica alguna de las siguientes circunstancias:

a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de transferencia de dichos bienes o servicios lo fija el cliente.

b) Una parte de la contraprestación acordada es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está dentro del control del cliente o de la empresa.

c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa. Así, las condiciones de pago acordadas pueden proporcionar a una parte seguridad de que la otra cumplirá adecuadamente sus obligaciones.

4. No será necesario ajustar el importe de la contraprestación para reflejar el componente financiero, cuando el periodo entre el momento en que se transfiere un bien o servicio y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio no es superior a un año, siempre y cuando dicho componente no sea significativo.

5. Para identificar el componente financiero de la operación la empresa utilizará el tipo de interés que aplicaría al comienzo del contrato a una transacción con ese cliente en la misma moneda y plazo de vencimiento. Dicho tipo se corresponde con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando se transfieren al mismo.

Con posterioridad, la empresa no revisará la tasa de descuento por cambios en los tipos de interés u otras circunstancias.

6. Los ingresos o gastos financieros de la operación se registrarán por separado, formando parte del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Artículo 15. *Contraprestación distinta al efectivo.*

1. Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del efectivo), reconocerá dicho activo por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente. Si la empresa no puede estimar de forma fiable ese importe, la contraprestación obtenida se valorará de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios. En tal caso, los bienes o servicios incorporados al patrimonio de la empresa se contabilizarán como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Artículo 16. *Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir.*

1. Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. Si el contrato solo incluye una obligación a cumplir no será preciso realizar la asignación descrita en el apartado anterior. Sin embargo, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación de conformidad con lo previsto en el artículo 7, resultarán aplicables los criterios establecidos en el artículo 19 para asignar la contraprestación que incluye importes variables.

Artículo 17. *Asignación basada en precios de venta independientes.*

1. El precio de la transacción se distribuirá entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en su valor razonable relativo. Para ello la empresa determinará, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación asumida dentro del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

El precio de venta independiente es el importe al que una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

2. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la empresa lo estimará considerando toda la información que esté razonablemente a su alcance (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente).

3. En particular, la estimación de los precios de venta independientes se podrá realizar utilizando alguno de los siguientes métodos:

a) Enfoque del precio de mercado ajustado. La empresa podrá evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Este enfoque también puede incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios para reflejar los costes y márgenes propios de la entidad.

b) Enfoque del coste esperado más un margen. La empresa podrá proyectar los costes esperados para satisfacer la obligación asumida y luego añadir el margen que considere apropiado para ese bien o servicio.

c) Enfoque residual. La empresa puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Se podrá utilizar este enfoque si se cumple uno de los siguientes criterios:

1.º La empresa vende el mismo bien o servicio a diferentes clientes, en un espacio corto de tiempo y dentro de un amplio rango de importes (es decir, el precio de venta es altamente variable), o

2.º La empresa no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma separada (es decir, el precio de venta es incierto).

4. La empresa podrá utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta inciertos o altamente variables.

Así, se podrá utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes sean inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual.

Cuando una entidad utilice una combinación de métodos evaluará si se cumple el objetivo de asignación establecido en el artículo 16.

Artículo 18. *Asignación de un descuento.*

1. Se considerará que el cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios supera la contraprestación acordada. Como regla general la empresa asignará el descuento de forma proporcional a todas las obligaciones asumidas en el contrato.

2. No obstante, el descuento se asignará a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, si se cumplen los siguientes criterios:

a) La empresa vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente.

b) La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.

c) El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo anterior es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los

bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación asumida (u obligaciones asumidas) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

3. Si el descuento se asigna a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, se distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el artículo 17 apartado 2.

Artículo 19. *Asignación de una contraprestación variable.*

1. La contraprestación variable acordada puede atribuirse al contrato en su conjunto o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las siguientes formas:

a) A una o más, pero no a todas las obligaciones del contrato (como sucede en el caso de una prima supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado), o

b) A uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con lo indicado en el artículo 7 (es el caso de la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

2. La empresa asignará un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación independiente o a un bien o servicio distinto que forma parte de una obligación única si se cumplen los dos criterios siguientes:

a) El acuerdo sobre el importe variable se refiere de forma específica a la actividad a realizar para cumplir la obligación independiente o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación o realizar la transferencia del bien o servicio distinto), y

b) La distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación independiente o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del precio de la transacción recogido en el artículo 16.1, al considerar todas las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato.

3. Los criterios de asignación recogidos en los artículos 16 a 18 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla las reglas del apartado anterior.

Artículo 20. *Cambios en el precio de la transacción.*

1. Con posterioridad al inicio del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otras circunstancias que modifican el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

2. La empresa asignará a las obligaciones asumidas dentro del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por consiguiente, no se reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.

3. Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el ejercicio en que el precio de la transacción cambie.

4. La empresa asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones o a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación única de acuerdo con el artículo 7, solo si se cumplen los criterios establecidos en el artículo 19.2.

5. La empresa contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación del contrato, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.

Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, la empresa aplicará este artículo y seguirá las siguientes reglas, según proceda:

a) La empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 5.3.a).

b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el artículo 5.2, la empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones del contrato modificado (es decir, las obligaciones que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

CAPÍTULO IV

Casos particulares

Artículo 21. *Costes incrementales de la obtención de un contrato.*

1. Los costes incrementales de la obtención de un contrato son los desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato.

2. Salvo que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma, estos costes se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.

3. Los costes de obtener un contrato en los que se habría incurrido con independencia de si se obtiene el contrato o no, se registrarán como un gasto cuando se devenguen salvo que la empresa tenga un derecho de cobro frente al cliente por haber incurrido en tales desembolsos.

Artículo 22. *Costes derivados del cumplimiento de un contrato.*

1. Los costes derivados del cumplimiento de un contrato son aquellos que se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

2. Estos costes se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

3. La posterior imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de estos costes se realizará de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan.

Artículo 23. *Cambio de estimaciones y deterioro de valor.*

1. El criterio para cuantificar el gasto contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo indicado en los dos artículos anteriores se revisará cuando

se produzca un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de los bienes o servicios al cliente, y se contabilizará como un cambio de estimación contable.

2. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro de valor de estos activos siempre que su valor en libros supere:

- a) El importe pendiente de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios; menos
- b) Los costes relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos.

3. Para realizar el cálculo descrito en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en esta resolución para determinar el precio de la transacción, salvo las limitaciones sobre la estimación de la contraprestación variable, y se ajustará el importe de la contraprestación para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

No obstante, antes de reconocer una pérdida por deterioro de valor de los citados activos, la empresa contabilizará cualquier pérdida por deterioro incurrida en los otros activos relacionados con el contrato.

4. Después de aplicar la prueba de deterioro de valor de acuerdo con el apartado 3, la empresa incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (UGE) a la que pertenezca a efectos de calcular el deterioro de valor de dicha UGE.

5. Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Artículo 24. *Ventas con derecho a devolución.*

1. Una venta con derecho a devolución es una transacción en la que la empresa otorga al cliente la facultad de devolver el producto y recibir a cambio el precio de la operación, un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras o el derecho a cambiarlo por otro producto.

2. Cuando la empresa venda un producto con derecho a devolución se aplicarán los siguientes criterios:

- a) Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa,
- b) Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión), y
- c) Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una existencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).

3. La empresa actualizará la valoración del pasivo por reembolso al cierre del ejercicio por los cambios en las expectativas sobre el importe de las devoluciones y reconocerá los ajustes que correspondan como un mayor o menor importe de la cifra de negocios. Del mismo modo, la empresa actualizará la valoración del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. La empresa no compensará en el balance el activo y el pasivo por reembolso.

4. Los intercambios de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (tales como un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta norma.

5. Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro en buen estado o que cumpla las especificaciones comprometidas se evaluarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo 25. *Garantías entregadas.*

1. Una garantía entregada puede otorgar al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas (garantía tipo «seguro»), o puede proporcionar al cliente un servicio (garantía tipo «servicio») además de la seguridad de que el producto cumple dichas especificaciones.

2. La garantía es un servicio distinto si el cliente tiene la opción de adquirirla por separado. En tal caso, la empresa contabilizará la garantía como una obligación independiente y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.

3. Si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado la empresa contabilizará la obligación incurrida de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio adicional. Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.

b) Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.

c) La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.

4. Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación a ejecutar. En tal caso, la empresa asignará el precio de la transacción al producto y al servicio.

Si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra garantía de tipo «servicio», pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una sola obligación a cumplir.

5. Una ley que requiera que una empresa pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación independiente. De forma similar, el compromiso que asume una empresa de indemnizar al cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la empresa no dan lugar a una obligación de desempeño. Estas obligaciones se contabilizarán de acuerdo con la norma de registro y valoración en materia de provisiones y contingencias.

Artículo 26. *Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena.*

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).

Artículo 27. *Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.*

1. A los efectos de esta norma son opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento los créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

2. La opción de adquirir bienes o servicios es una obligación a ejecutar incluida en el contrato solo si proporciona al cliente un derecho significativo que no recibiría sin realizar ese contrato (sería el caso de un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de clientes en ese área geográfica o mercado). En este caso, la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes o servicios se transfieran al cliente o cuando venza la opción.

3. Si el cliente puede adquirir un bien o servicio adicional a un precio similar a su precio de venta independiente esa opción no proporciona un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la empresa ha realizado una oferta comercial que solo contabilizará cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

4. De acuerdo con el artículo 17 el precio de la transacción se distribuye entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la empresa lo estimará. Esta estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

- a) Cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción, y
- b) La probabilidad de que la opción sea ejercida.

5. Si el cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o servicios similares a los bienes o servicios originales del contrato, y en los términos del contrato original, entonces la empresa puede asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

Artículo 28. *Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables.*

1. Cuando el cliente anticipe a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada se reconocerá un pasivo por dicho importe al margen de que el citado pago no sea reembolsable, porque la empresa asume el compromiso de transferir un bien o servicio. Posteriormente, cuando la empresa transfiera los citados bienes o servicios al cliente y, por lo tanto, cumpla la obligación comprometida, dará de baja ese pasivo y reconocerá el correspondiente ingreso.

2. No obstante, si la empresa espera que algunos de sus clientes no lleguen a adquirir los bienes o a demandar los servicios reconocerá un ingreso por el importe esperado de esa ganancia en proporción al patrón que siga el cliente cuando ejerce sus derechos. En caso contrario, sólo reconocerá un ingreso cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos pase a ser remota.

A estos efectos se deberá aplicar lo señalado en el artículo 13.3 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

3. Si la empresa actúa por cuenta ajena no reconocerá ingreso alguno por el concepto indicado en el apartado anterior.

4. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, el valor en libros del anticipo deberá ser actualizado para tener en cuenta el efecto financiero de la operación de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

5. Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios.

El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27.

6. En otros casos la empresa puede exigir una cantidad inicial no reembolsable, total o parcialmente, como compensación por los costes incrementales de la obtención del contrato, o por las tareas administrativas derivadas de la obtención del contrato. Sin embargo, es habitual que con estas actividades no se satisfaga una obligación comprometida con el cliente, y, por lo tanto, la empresa no considerará dichas tareas (y los costes relacionados) al medir el grado de avance.

Sin perjuicio de lo anterior, la empresa evaluará si los costes incrementales de la obtención de un contrato han dado lugar a un activo de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.

Artículo 29. *Acuerdos de cesión de licencias.*

1. Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual o industrial de la empresa. Las licencias de propiedad intelectual o industrial pueden incluir, pero no se limitan, a cualquiera de los siguientes aspectos:

- a) Programas informáticos y tecnología,
- b) Películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento,
- c) Franquicias, y
- d) Patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

2. Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, la empresa puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio o declaraciones de la empresa. Cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia, además de otros bienes o servicios comprometidos, la empresa aplicará el artículo 6 para identificar cada una de las obligaciones del contrato.

3. Si de acuerdo con el artículo 7 el compromiso de otorgar una licencia no es distinto de otros bienes o servicios estipulados en el contrato, la empresa contabilizará estos hechos como una sola obligación a cumplir. En particular, las siguientes licencias son un ejemplo de esta situación:

- a) La licencia que es un componente de un bien tangible y parte integral de la funcionalidad de dicho bien.
- b) La licencia que solo se comercializa con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la empresa que permite al cliente, mediante la concesión de la licencia, acceder a contenidos).

4. Si la licencia no es un compromiso distinto, la empresa aplicará el artículo 8 para determinar si la obligación (que incluye la licencia) se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

5. Por el contrario, si el compromiso de conceder la licencia es una obligación separada la empresa determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para ello se considerará si la

naturaleza del compromiso de la empresa al conceder la licencia es proporcionar al cliente:

- a) Un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple a lo largo del tiempo, o
- b) Un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple en un momento determinado.

6. La naturaleza del compromiso de una empresa al conceder la licencia es proporcionar un derecho de acceso si se cumplen todos los criterios siguientes:

- a) El contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (entre otras circunstancias, en el supuesto de que existiese un interés económico compartido entre la empresa y el cliente por haberse fijado la contraprestación en función de los ingresos de este último).

En particular, las actividades de una empresa afectan de forma significativa a la propiedad intelectual cuando:

1.º Esas actividades se espera que cambien la forma (entre otras el diseño) o la funcionalidad (como es el caso de la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, o

2.º La capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende de esas actividades. Es el caso de los beneficios de una marca que proceden o dependen, a menudo, de la implicación continua de la empresa que apoya o mantiene el valor de la propiedad intelectual.

En sentido contrario, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, la propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la empresa a menos que cambien esa funcionalidad.

b) Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra a), y

c) Esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar.

7. Cuando no se cumplan los criterios indicados en el apartado anterior la empresa tendrá un derecho a utilizar la propiedad intelectual y aplicará el artículo 10 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente. Sin embargo, el ingreso no puede reconocerse antes del comienzo del periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse del activo. Así, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la empresa no reconocerá un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio).

8. Una empresa no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso o un derecho al uso de la propiedad intelectual:

a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso porque estas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la empresa satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

b) Las garantías proporcionadas por la empresa sobre la validez de la patente y su compromiso con la defensa de esa propiedad intelectual frente al uso no autorizado.

9. Como excepción a los criterios de reconocimiento establecidos en el artículo 13, si la contraprestación por la cesión de la propiedad intelectual se fija en función de las ventas o del uso que realice la empresa cesionaria, la empresa cedente solo reconocerá los ingresos cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

- a) Tenga lugar la venta o el uso posterior; o
- b) La obligación a cumplir haya sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

Este criterio también se aplicará cuando una licencia sea el elemento predominante en el compromiso que asume la empresa cedente de la propiedad intelectual.

Artículo 30. *Acuerdos de recompra.*

1. Un acuerdo de recompra es un contrato por el que una empresa se compromete o tiene la opción de adquirir un activo que ha sido transmitido al cliente con carácter previo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

2. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

- a) La obligación de recomprar el activo (a término).
- b) El derecho de recomprar el activo (opción de compra).
- c) La obligación de recomprar el activo a requerimiento del cliente (opción de venta).

3. Si la empresa tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), el cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad plena para determinar el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener la posesión física del activo. En estos casos, la empresa contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

- a) Como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, si la empresa puede o debe recomprar el activo por un importe menor que su precio de venta original, o
- b) Como una operación financiera, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original.

Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, la empresa considerará el valor temporal del dinero.

4. En un acuerdo de financiación, la empresa continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida del cliente. La diferencia entre el importe de la contraprestación recibida y el importe de la contraprestación a pagar se reconocerá como un gasto financiero a medida que se produzca el devengo de los intereses.

Si la empresa no ejerce la opción de compra a su vencimiento, en esta fecha dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia reconocerá el correspondiente ingreso.

5. Si la empresa tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (porque este último es titular de una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la empresa estimará al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho.

A tal efecto, se considerarán varios factores incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. En particular, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta. En tal

caso, la operación se contabilizará como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Cuando el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la empresa contabilizará el acuerdo como la venta de un producto con un derecho de devolución, en los términos que se describen en el artículo 24.

Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y superior al valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, el contrato se contabilizará de acuerdo con lo indicado en el apartado 4 de este artículo. Si el cliente no ejerce la opción de venta a su vencimiento, en esta fecha se dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia se reconocerá el correspondiente ingreso.

Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y menor o igual que el valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, la empresa contabilizará el acuerdo como la venta de un producto con un derecho de devolución en los términos que se describen en el artículo 24.

En todo caso, al comparar el precio de recompra con el precio de venta se considerará el valor temporal del dinero.

Artículo 31. *Acuerdos de depósito.*

1. Un producto que se ha entregado a otra empresa (como un intermediario o un distribuidor) sin transferir el control, se conserva por esta última en depósito. En tal caso, la empresa cedente no reconocerá ingresos por la entrega del producto.

2. Los factores a considerar para concluir que la operación es un acuerdo de depósito incluyen, entre otros, los aspectos siguientes:

a) El producto está controlado por la empresa hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un determinado periodo, fundamentalmente, porque asume los riesgos significativos del citado producto.

b) La empresa cedente es capaz de requerir la devolución del producto o de transferirlo a un tercero (que puede ser otro intermediario).

c) El intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque se le pueda requerir pagar una cantidad como garantía o fianza).

Artículo 32. *Acuerdos de entrega posterior a la facturación.*

1. Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual la empresa factura al cliente por un producto y conserva la posesión física del activo. Entre otras causas, el cliente puede realizar un contrato de este tipo porque carece de espacio disponible para almacenar el producto o por retrasos en la programación de la producción.

2. En estos contratos, el cliente puede obtener el control del activo (aun cuando el producto permanezca en posesión física de la empresa) si tiene la capacidad plena para determinar el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios del producto, a la vista de los indicadores recogidos en el artículo 10. En tal caso, en la fecha en que se cumplan dichas circunstancias (que puede ser la fecha de facturación), la empresa dará de baja el activo y reconocerá el correspondiente ingreso sin perjuicio de que proporcione un servicio de custodia o depósito al cliente.

3. En particular, un cliente obtiene el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación cuando se cumplen todos los siguientes requisitos:

a) Existe evidencia sobre la voluntad del cliente de adquirir el activo (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo),

b) El producto está identificado por separado como que pertenece al cliente,

- c) El producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente, y
- d) La empresa no puede utilizar el producto ni tiene la facultad de disposición para entregarlo a otro cliente.

4. Cuando la empresa reconozca un ingreso por la venta de un producto con entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones pendientes (por ejemplo, servicios de custodia o depósito) a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.

CAPÍTULO V

Normas de elaboración de las cuentas anuales

Artículo 33. *Criterios de presentación en el balance.*

1. Los derechos incondicionales a recibir la contraprestación se mostrarán como una cuenta a cobrar (activo financiero) en el epígrafe B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar» del activo corriente del balance, si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación. Adicionalmente, si su vencimiento es superior al año, la partida del epígrafe B.III del activo corriente del balance se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento de las cuentas a cobrar fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

3. Si el cliente paga la contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que transfiera el producto al cliente, la empresa presentará en el balance un pasivo del contrato cuando el pago se haya realizado o sea exigible (lo que ocurra primero), y en este último caso el correspondiente derecho de cobro.

El pasivo se presentará en la partida 7 del epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo corriente del modelo normal de balance en el caso de que se prevea su cancelación en el corto plazo, o en el epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del modelo abreviado de balance. Si la cancelación está prevista en el largo plazo, el pasivo se presentará en el epígrafe B.V. «Periodificaciones a largo plazo» del pasivo no corriente.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Artículo 34. *Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias.*

1. El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.

2. Componentes positivos de la cifra de negocios.

Se incluirán como componentes positivos el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa.

Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.

3. Componentes negativos de la cifra de negocios.

Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

a) Los importes de las devoluciones de ventas. Cuando la empresa estime el pasivo por reembolso en aplicación del criterio regulado en el artículo 24, el reconocimiento de la correspondiente provisión se realizará con cargo a la cuenta «708. Devoluciones de ventas y operaciones similares».

b) Los «rappels» sobre ventas o prestaciones de servicios.

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

d) Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.

4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios.

a) En ningún caso se incluirán en el importe de la cifra anual de negocios como transferencias de bienes o servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma. Estos últimos deben contabilizarse en la partida A)3. «Trabajos realizados por la empresa para su activo» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad y en la partida 3 del modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad.

b) Las Subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

c) En el caso de que exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

d) El impuesto sobre el valor añadido no formará parte de la cifra anual de negocios.

e) El importe de los impuestos especiales, deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.

5. Permutas.

Las transferencias de los bienes y servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ellas, formarán parte de la cifra anual de negocios, salvo en los casos descritos en el artículo 1, apartado 3. La valoración del ingreso seguirá los criterios establecidos en el artículo 15.

Asimismo, formará parte de la cifra de negocios el valor razonable de los bienes transferidos en virtud de una aportación no dineraria de carácter «comercial» si la enajenación de los citados bienes constituye la actividad ordinaria de la empresa.

6. Cuentas en participación.

La cifra anual de negocios para las empresas en cuyas operaciones se interesen otras empresas mediante las cuentas en participación a las que se refieren los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizadas, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

Las empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

7. Negocios en común.

Las empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras deben incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto.

Estas empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

8. Agentes.

Cuando la empresa actúa como comisionista o agente (por cuenta ajena) de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 y la intermediación constituye su actividad ordinaria, integrará en su cifra anual de negocios el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para un tercero la entrega al cliente final de sus bienes y servicios.

9. Actividades en régimen de depósito.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 32, cuando las empresas, realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador.

10. Sociedades «Holding».

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

11. Ejercicios inferiores al año.

Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.

No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.

12. La imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes incrementales de adquisición de un contrato que proceda tratar como un gasto a periodificar se mostrará en la partida 7. «Otros gastos de explotación» subpartida d) «Otros gastos de gestión corriente» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, o en la partida 7. «Otros gastos de explotación» del modelo abreviado.

13. El reconocimiento de los activos en concepto de derecho a la devolución de los productos previamente vendidos se mostrará como un menor gasto en la partida 2. «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación» o 4. «Aprovisionamientos», subpartida a) «Consumo de mercaderías», según proceda, del modelo normal o en la partida 4. «Aprovisionamientos» del modelo abreviado.

Disposición derogatoria única. *Derogatoria normativa.*

Se deroga la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

Esta resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

Madrid, 10 de febrero de 2021.–El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Santiago Durán Domínguez.