

Caso práctico sobre efectos en la memoria de la primera aplicación de las modificaciones del PGC. de 2021 en el caso de del reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios

18/10/2021

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Ya estudiamos en un caso práctico anterior sobre la información a incluir en la Memoria para los instrumentos financieros, que según la Disposición transitoria primera del Real Decreto 1/2021 de 12 de enero, la fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.

La diferencia de valoración que surja en los activos y pasivos por la aplicación de las modificaciones que se produzcan en la fecha de primera aplicación, se reconocerá en una partida de reservas, ya que según la Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC, cambios de criterio, errores y estimaciones contables, indica que los cambios de criterio (como el que se produce) y los errores se registrarán de forma retrospectiva con cargo o abono a cuentas de reservas.

Estas diferencias de valoración detectadas en la fecha de primera aplicación y registradas en cuentas de reservas, tendrá efectos fiscales según el artículo 11.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, indica: “2.º *Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen*”.

También comentamos en el trabajo anterior que, la primera aplicación se realizará de forma retroactiva, pero la empresa podrá optar por una de las dos opciones:

- Aplicación retroactiva y reexpresar la información comparativa o
- Aplicación retroactiva y no reexpresar la información comparativa. Esta segunda opción habrá que manifestarla en las Cuentas Anuales indicado que la información no es comparable. Esta opción se ha dado en llamarla aplicación prospectiva.

También, en el apartado 2 de la Memoria normal “BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES”, habrá que incluir un nuevo punto en el apartado 2. EFECTOS DE LA PRIMERA APLICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DEL PGC 2021, en este caso sobre la aplicación del cambio de criterio en la NRV 14ª Reconocimiento de ingresos del PGC.

Veamos cómo va a afectar elegir una de estas dos opciones, en el caso del reconocimiento de los ingresos.

En la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto, se recalca que al ser un cambio de criterio, según la Norma de Registro y Valoración del PGC 22ª Cambios de criterio, errores y estimaciones contables la aplicación será retroactiva, pero la empresa puede optar, por los dos casos siguientes:

Primer caso: La empresa decide expresar de nuevo la información comparativa, puede utilizar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva:

a) **Para contratos terminados, la empresa no necesita expresar de nuevo los contratos que comiencen y terminen dentro del ejercicio anterior (2020 si el cierre coincide con el año natural),** o que estuvieran terminados al inicio del ejercicio anterior (2020). A estos efectos se considerará que un contrato está terminado siempre que la empresa haya cumplido con la obligación asumida de entrega de bienes o de prestación de servicios;

b) **Para contratos terminados que tengan contraprestación variable, la empresa puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato,** en lugar de estimar los importes de contraprestación variable al cierre del ejercicio anterior, esto en 2020. (esto es una solución que se denomina “práctica” para evitar trabajos excesivos)

c) **Para contratos modificados antes del inicio del ejercicio anterior (1 de enero de 2020), la empresa no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato por esas modificaciones.**

En su lugar, **la empresa reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que se hayan producido antes del inicio del ejercicio anterior (2020)** cuando:

- 1.º Identifique las obligaciones ejecutadas y las que estén pendientes de cumplimiento;
- 2.ª determine el precio de la transacción, y;
- 3.º asigne el precio de la transacción a las obligaciones ejecutadas y a las que estén pendientes de cumplimiento.

La aplicación de cualquiera de estas soluciones prácticas deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad.

Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se incluirá la siguiente información:

- 1.º las soluciones que se han utilizado; y
- 2.ª en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada una de dichas soluciones.

Segundo caso: la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa

En el punto 3 de la Disposición Transitoria Quinta, se establece que: “3. Si la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa **podrá optar por aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural)**”

..... 4. Sin perjuicio de lo anterior, como solución práctica alternativa, la empresa podrá optar por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural)”.

La denominada solución práctica consiste en no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato.

“.....la solución práctica deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad. Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se informará de su uso y en la medida en que sea razonablemente posible se incluirá una evaluación cualitativa del efecto estimado de su aplicación”.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa industrial que realiza y ejecuta distintos proyectos industriales. Al inicio de 2020, tenía tres contratos ya finalizados durante 2019, por un importe de 10.000.000 euros. (contratos A, B y C)

Durante el ejercicio 2020 inició y finalizó dos contratos por 5.000.000 euros en los cuales no había ninguna contraprestación variable (contratos D y E). Sin embargo, también existía un contrato (contrato F) que a pesar de estar finalizado existía una contraprestación variable cuya cuantía se cierra en el ejercicio 2021. Al cierre de 2020 la empresa había estimado y reconocido como resultados en 2020 por esta contraprestación variable 300.000 euros. Finalmente se conoce que en el ejercicio 2021 la contraprestación definitiva ascendió a 250.000 euros.

Además, también existía al cierre de 2019 un contrato modificado (contrato G) como consecuencia de una ampliación del mismo y se había reconocido según el grado de avance del mismo el año anterior (2019) 300.000 euros, cuando la cuantía definitiva se situó en 2020 por un importe de 400.000 euros.

Al cierre de 2020 existían tres contratos (contratos H, I, J) no finalizados y cuya terminación se realiza durante el ejercicio 2021. De acuerdo con los criterios del ejercicio anterior se reconocieron resultados por 500.000 euros, y siguiendo este mismo criterio los resultados reconocidos en el ejercicio 2021 serían de 600.000 euros. No obstante, si aplicamos lo nuevos criterios establecidos con la reforma de la NRV 14ª del PGC, los resultados se deberían haber reconocido del modo siguiente: 700.000 euros el año anterior (2020) y 400.000 euros en 2021.

Finalmente, al cierre del ejercicio 2020 existía un contrato (contrato K) que según la normativa anterior al aplicar el grado de avance se reconoció un resultado de 500.000 euros. Este era un contrato con la Administración Pública por unos añadidos, pero el contrato de los mismos se firmó finalmente en enero de 2021, debido al retraso que llevaba la Administración en la aprobación formal de los contratos.

El cierre de los ejercicios se realiza a 31 de diciembre.

Explicar la información y el efecto en cuentas de reservas a manifestar en el apartado 2 de la Memoria normal “BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES” en el apartado 2. EFECTOS DE LA PRIMERA APLICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DEL PGC 2021, en los dos casos siguientes:

Primer caso: La empresa decide expresar de nuevo la información comparativa.

Segundo caso: la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa.

SOLUCIÓN:

Primer caso: La empresa decide expresar de nuevo la información comparativa, según el punto 1 de la Disposición Transitoria quinta.

Todos los efectos que vamos a ver a continuación producirán, en su caso, ajustes a las Cuentas Anuales presentadas, solo y exclusivamente a efectos comparativos, pero no dará lugar a ningún asiento ya que las cuentas de 2020 se han cerrado.

- a) Para los contratos que, al inicio de 2020, habían finalizados durante 2019, por un importe de 10.000.000 euros. (contratos A, B y C), no habrá que realizar ningún ajuste a las Cuentas Anuales de 2020.

Se informaría en la nota 2 de la Memoria. Efectos de la primera aplicación del PGC 2021, que existen tres contratos (A, B y C) por 10.000.000 de euros en los cuales como finalizaron en 2019 que no habría ningún efecto.

- b) Para contratos iniciados en 2020 y finalizados también en 2020 en los que no existiera ninguna contraprestación variable, no se produciría ningún efecto. En consecuencia, los contratos D, y E, no tendrían ningún efecto y se informará de ello.

- c) Contratos iniciados en 2020 y finalizados también en 2020 en los que existe contraprestación variable que se determinará finalmente en 2021. Sería el caso del contrato F. Al cierre de 2020 la empresa había estimado y reconocido como resultados en 2020 por esta contraprestación variable 300.000 euros. Finalmente se conoce que en el ejercicio 2021 la contraprestación definitiva ascendió a 250.000 euros.

Sobre este contrato, se ofrecerá la siguiente información en la nota 2 de la Memoria.

Contratos iniciados en 2020 y finalizados también en 2020 en los que existe contraprestación variable que establecerá finalmente en 2021.

Reconocimiento de resultados en el ejercicio 2020 a efectos comparativos.

Contrato	Reconocimiento resultados normativa anterior	Reconocimiento de resultados normativa actual	Diferencias del resultado	Efecto impositivo	Diferencias del resultado 2020 neto

			2020 bruto		
Contrato F Contraprestación variable pendiente.	300.000	250.000	-50.000	Activo por impuestos diferidos: 12.500	-27.500

Únicamente a efectos comparativos, se producirá una disminución de los resultados del ejercicio 2020 por el neto de 27.500 euros, un abono a cuentas de clientes por 50.000 euros y un activo por impuestos diferidos por 12.500 euros que se aplicará en la liquidación de impuestos de 2021.

En el ejercicio 2021, tendremos que registrar el siguiente ajuste:

27.500	Reservas	Activo por derecho de cobro clientes	50.000
12.500	Activo por impuestos diferidos (1)		

(1) Este activo por impuesto diferidos se compensará con la AEAT en el ejercicio 2021.

Evidentemente, tendremos que descontar 50.000 euros del activo por el derecho de cobro al cliente, ya que el importe definitivo es por 250.000 euros y no 300.000 euros. Se cargará el resultado del ejercicio anterior (reservas) por 27.500 euros y el activo por impuesto diferidos por 12.500 euros, que se compensará en la liquidación de impuestos de 2021 ya que se tributó por ello el año anterior.

- d) Contratos modificados por una ampliación del contrato G. Al cierre de 2019 se reconoció como ingresos una estimación de 300.000 euros, cuando la cuantía definitiva se situó en 2020 en 400.000 euros.
Según la Disposición Transitoria quinta, punto 1 se establece que, en este caso, la empresa no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato por esas modificaciones.

En su lugar, la empresa reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que se hayan producido antes del inicio del ejercicio anterior (2020) cuando:

- 1.º Identifique las obligaciones ejecutadas y las que estén pendientes de cumplimiento;
- 2.ª determine el precio de la transacción, y;
- 3.º asigne el precio de la transacción a las obligaciones ejecutadas y a las que estén pendientes de cumplimiento.

- e) Al cierre de 2020 existían tres contratos (contratos H, I, J) no finalizados y cuya terminación se realiza durante el ejercicio 2021.

De acuerdo con los criterios del ejercicio anterior (2020) se reconocieron resultados por 500.000 euros, y siguiendo este mismo criterio los resultados reconocidos en el ejercicio 2021 serían de 600.000 euros. No obstante, si aplicamos los nuevos criterios establecidos con la reforma de la NRV 14ª del PGC, los resultados se deberían haber reconocido del modo siguiente: 700.000 euros el año anterior (2020) y 400.000 euros en 2021.

Solución:

Obviamente, en el ejercicio 2021 los resultados que deben ser reconocidos son por 400.000 euros, en cumplimiento de los nuevos criterios para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

En cuanto a la información a proporcionar en la nota 2 de la memoria con respecto a la información comparativa, sería la siguiente:

Diferencia en el reconocimiento de resultados en el ejercicio 2020.

Contrato	Reconocimiento resultados normativa anterior	Reconocimiento de resultados normativa actual	Resultados del ejercicio 2020 bruto	Efecto impositivo	Resultado del ejercicio 2020 neto
Contrato H. Contrato I. Contrato J. Contratos iniciados en 2020 y finalizados en 2021	500.000	700.000	200.000	Pasivo por impuestos diferidos: 50.000	150.000

Solamente a efectos comparativos, se producirá un incremento de los resultados de 2020 por 150.000 euros, con cargo al activo por cuentas a cobrar por 200.000 euros y el surgimiento de pasivos por impuestos diferidos por 50.000 euros.

En el ejercicio 2021, tendremos que registrar el siguiente ajuste:

200.000	Activo por derecho de cobro clientes.	Reservas	150.000
			50.000

		Pasivos por impuestos diferidos (1)	
--	--	-------------------------------------	--

(1) Este pasivo por impuesto diferidos se pagará a la AEAT en el ejercicio 2021.

Obviamente, los derechos de cobro contra el cliente que se reconocerán en 2021 ascenderán a 400.000 euros y los resultados también, por lo que a la fecha de liquidación del impuesto habrá que hacer un ajuste positivo por 200.000 euros al resultado contable, que tributará por 50.000 euros, produciéndose la reversión de la diferencia temporaria.

f) Finalmente, al cierre del ejercicio 2020 existía un contrato (contrato K) que según la normativa anterior al aplicar el grado de avance se reconoció un resultado de 500.000 euros. Este era un contrato con la Administración Pública por unos añadidos, pero el contrato de los mismos se firmó finalmente en enero de 2021, debido al retraso que llevaba la Administración en la aprobación formal de los contratos.

Solución, al no existir contrato con los añadidos no es posible reconocer ningún resultado en el ejercicio 2020 por este motivo con la nueva normativa, en consecuencia, la solución sería la siguiente:

Diferencia en el reconocimiento de resultados en el ejercicio 2020.

Contrato	Reconocimiento resultados normativa anterior	Reconocimiento de resultados normativa actual	Resultados del ejercicio 2020 bruto	Efecto impositivo	Resultado del ejercicio 2020 neto
Contrato K, firmado en enero de 2021.	500.000	0	-500.000	Activo por impuestos diferidos: 125.000	-375.000

Solamente a efectos comparativos, se producirá una disminución del resultado de 2020 por 375.000 euros, con abono al activo representativo por cuentas a cobrar por 500.000 euros y cargo a activo por impuestos diferidos por 125.000 euros.

En el ejercicio 2021, tendremos que registrar el siguiente ajuste:

375.000	Reservas	Derechos de cobro contra clientes	200.000
125.000			

	Activo por diferencias temporarias (1)		
--	--	--	--

(2) Este activo por impuesto diferidos se compensará con la AEAT en el ejercicio 2021.

Obviamente en el ejercicio 2021 que se aprueba el convenio, se registrará el Derecho de cobro contra el cliente por 500.000 euros con abono al resultado de 2021 por el mismo importe. En la liquidación de impuestos de este año se compensará con el activo por diferencias temporarias, puesto ya que tributó efectivamente el año pasado.

Segundo caso: la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa.

En el punto 3 de la Disposición Transitoria Quinta, se establece que: “3. Si la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa **podrá optar por aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).....**

..... 4. Sin perjuicio de lo anterior, como solución práctica alternativa, la empresa podrá optar por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural)”.

La denominada solución práctica consiste en no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato.

“.....la solución práctica deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad. Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se informará de su uso y en la medida en que sea razonablemente posible se incluirá una evaluación cualitativa del efecto estimado de su aplicación”.

Supongamos que la empresa se decide por aplicar esta solución práctica, cosa que seguramente será la más habitual.

En ese caso se aplicaría a los contratos siguientes:

1. Contratos iniciados en 2020 y finalizados también en 2020 en los que existe contraprestación variable que se determinará finalmente en 2021. Sería el caso del contrato F. La empresa podrá seguir aplicando en 2021 los criterios anteriores establecidos en la normativa anterior.
2. Al cierre de 2020 existían tres contratos (contratos H, I, J) no finalizados y cuya terminación se realiza durante el ejercicio 2021. La empresa podrá seguir aplicando en 2021 los criterios anteriores establecidos en la normativa anterior.
3. Finalmente, al cierre del ejercicio 2020 existía un contrato (contrato K) que según la normativa anterior al aplicar el grado de avance se reconoció un resultado de 500.000 euros. Este era un contrato con la Administración Pública por unos añadidos, pero el contrato de los mismos se firmó finalmente en enero de 2021,

debido al retraso que llevaba la Administración en la aprobación formal de los contratos.

Este es un caso, en mi opinión, si se sigue la solución práctica, se trataría también de una aplicación del criterio anterior del ejercicio 2020 (antes de la reforma), por lo que podría seguir aplicando el mismo criterio en 2021, y no se produciría ningún tipo de ajuste.

No obstante, se deberá informar de todas estas circunstancias en la nota 2 de la Memoria.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.