

Caso práctico sobre el tratamiento contable de una cláusula de indemnidad. Aclaración de la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016.

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Profesor Honorario de la Universidad de Valencia.

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

01/09/2024

Nos planteamos en este caso mediante un caso práctico, lo estipulado en la consulta número 2 del BOICAC número 138/Junio 2024. sobre el tratamiento contable de una cláusula de indemnidad. Aclaración de la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016.

El consultante solicita aclaración sobre la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016, que establece el criterio sobre el tratamiento contable de los importes que recibe una empresa en concepto de indemnización derivados de una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador

Hay que recordar que las cláusulas de indemnidad en un contrato son pactos o acuerdos cuyo fin es la protección del patrimonio de alguna de las partes contractuales. Se puede decir que una parte contractual se obliga a asumir los costes que pudieran producirse en el caso de reclamaciones e indemnizaciones a terceros. Son habituales en los contratos de socio en las operaciones en las que interviene el capital riesgo.

Conclusiones de la consulta 4 del BOICAC núm. 106 de junio de 2016

Consideramos necesario recordar aquí las conclusiones que el ICAC expuso en la consulta 4 del BOICAC núm. 106 de junio de 2016.

Para ello, en primer lugar, tenemos que indicar que la normativa aplicable, es la siguiente:

- Apartado 2.5.1 de la NRV 9ª. “Instrumentos financieros” del PGC.
- Apartado 2.3 y 2.6 de la NRV 19ª Combinaciones de negocios del PGC.
- N.R.V. 22ª del PGC.

Las conclusiones a las que llegó el ICAC en dicha consulta, se indica que, entrando en el fondo de la cuestión, y a la vista de la normativa anterior, desde una perspectiva

general cabe concluir que el adecuado tratamiento contable de estas operaciones se asienta en los siguientes principios:

Momento en el que nos encontremos:

1. **Hasta que transcurra el plazo de un año** desde la fecha de adquisición, el adquirente debe realizar la mejor estimación del valor de los activos identificables y de los pasivos asumidos. Si en ese periodo se aprecia la existencia de una obligación a cargo de la sociedad adquirida, que será compensada por el vendedor por traer causa de hechos anteriores a la fecha de adquisición, el importe recibido no se contabilizará como un ingreso sino como la recuperación de la contraprestación contingente entregada.

La aplicación de esta regla al caso que nos ocupa originará que la **sociedad adquirida reconozca en la fecha de adquisición un gasto y la correspondiente provisión, y el socio (la sociedad consultante) una reducción en el valor inicial de la inversión para contabilizar la contraprestación contingente como un activo, o un ajuste en el valor inicial de la citada contraprestación con cargo o abono, según proceda, a la cuenta en que se refleje la inversión en los instrumentos de patrimonio.**

En consecuencia, la entidad adquirente registrará el activo abonándolo al valor de la inversión financiera. La entidad adquirida registrará un gasto con abono a la provisión correspondiente.

2. **Una vez transcurrido ese plazo, denominado por la norma como “periodo de valoración”,** la diferencia que pueda surgir entre el cobro estimado y el que finalmente se produzca se contabilizará en la **cuenta de pérdidas y ganancias.**

La aplicación de esta regla al presente caso originará que la sociedad adquirida reconozca un gasto o un ingreso (por cambio de estimación en el importe de la provisión), y el socio (la sociedad consultante) un ingreso o un gasto (por cambio de estimación en el importe de la contraprestación contingente).

3. Cuestión distinta es que, **una vez finalizado el periodo de valoración** sin haber identificado la mejor estimación de la contraprestación contingente, se advirtiera que la **sociedad adquirida hubiera incurrido en un error por omitir el registro de las obligaciones que se pudieran derivar de los litigios en curso**



o que pudieran surgir en un futuro a raíz de hechos anteriores a la fecha de adquisición.

En este caso, en el ejercicio en que se advierta el error, esta sociedad deberá subsanarlo de conformidad con lo dispuesto en la NRV 22ª del PGC, circunstancia que parece razonable que surta efectos similares en el socio.

En particular, la aplicación de la citada regla a este supuesto traerá consigo que **la sociedad adquirida reconozca un gasto reduciendo el importe de las reservas y contabilice la correspondiente provisión, y el socio (la sociedad consultante) un ajuste en el valor de la inversión por la mejor estimación del importe de la contraprestación contingente a la finalización del periodo de valoración considerando la información disponible en esa fecha.**

A tal efecto cabe recordar que, en aplicación de la NRV 22ª, son errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como **cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de un pasivo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional**, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

4. Sin embargo, **en el caso de que se produzca la fusión de la sociedad adquirente y la adquirida, o en el supuesto de que la sociedad adquirente formulase cuentas anuales consolidadas**, el adecuado tratamiento contable de la operación debe considerar la perspectiva de la nueva entidad que informa.

En este sentido, en la medida que de acuerdo con la información facilitada el objetivo de la cláusula de indemnidad es trasladar al antiguo propietario el quebranto que se produzca en la sociedad adquirida derivado de actuaciones previas a la fecha de adquisición, la resolución del procedimiento judicial (sin perjuicio de lo que más adelante se indicará) traerá consigo **el reconocimiento en la entidad que informa de un pasivo y un activo por el mismo importe, sin afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias; esto es, sin que los hechos descritos deban originar el registro de un gasto y un ingreso tal y como sostiene el consultante.**

A mayor abundamiento se informa que la NRV 19ª establece en el apartado 2.4, letra c) **varias excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración**



en el contexto de una combinación de negocios que se deberían haber tenido en cuenta **si la sociedad adquirente formulase cuentas consolidadas, o que se debieron tener en consideración en el momento en que se reconoció la fusión en las cuentas individuales de la sociedad absorbente, siempre y cuando el valor razonable del pasivo pudiera ser medido en esa fecha con suficiente fiabilidad:**

“5. Si **el adquirente** recibe un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pasivo específico, **reconocerá y valorará el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.**

(.....)

7. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, **la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad,** aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.”

Consulta planteada en la consulta 2 BOICAC 138:

En concreto, se preguntan las siguientes cuestiones:

“1. La interpretación que se recoge en el punto 4 de la consulta 4 del BOICAC nº 106 es aplicable a las cuentas consolidadas de la sociedad dominante en los ejercicios 2011 y siguientes, o si por el contrario con el inciso “sin embargo” se quiere dar a entender que el criterio sólo rige en la subsanación del error contable identificado en el año 2015 después de producirse la fusión porque ese fue precisamente el supuesto concreto que se preguntó al Instituto.

Nuestro entendimiento de la consulta es que el punto 3 es una simple referencia general a la norma relativa a la subsanación de errores para el hipotético escenario en que las sociedades dominante y dependiente hubiesen incurrido en un error contable en la fecha de adquisición o en un momento posterior.

2. Para el caso de una respuesta positiva a la primera pregunta, esto es, en el supuesto de que el criterio recogido en el punto 4 constituya un mero complemento del expresado en los dos primeros puntos de la contestación, se consulta si:

a) la interpretación del ICAC debe conducir a un mismo fondo de comercio o diferencia negativa en cuentas anuales individuales -implícito en el coste de la inversión- y en las cuentas anuales consolidadas, y

b) si, en coherencia con la respuesta a las dos preguntas anteriores, el criterio aplicado a las cláusulas de indemnidad directa o inversa en las cuentas individuales de la sociedad dominante implica un ajuste al coste de la inversión (i.e. sin impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias) sólo en el supuesto de que la sociedad dependiente deba contabilizar un pasivo o un activo en la fecha de adquisición en aplicación de los criterios generales de registro y valoración regulados en la NRV 15ª. Provisiones y contingencias del PGC. Todo ello, en sintonía con el criterio expresado por el Instituto en el segundo párrafo del punto 1 de la consulta 4 del BOICAC nº 106.”

Conclusiones del ICAC en la consulta 2 BOICAC 138.

Sobre la primera pregunta de la presente consulta se informa que el criterio del punto 4 de la consulta 4 del BOICAC 106 es aplicable a las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante desde el año 2011 y siguientes, extremo que confirma la misma consulta al referirse a la base normativa de la norma de registro y valoración (NRV) 19ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, (énfasis añadido): “A mayor abundamiento se informa que la NRV 19ª establece en el apartado 2.4, letra c) varias excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración en el contexto de una combinación de negocios que se deberían haber tenido en cuenta si la sociedad adquirente formulase cuentas consolidadas (...)”. Siendo, en efecto, el punto 3 una referencia general a la NRV 22ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Respecto a la segunda pregunta de la presente consulta, **la naturaleza de las cláusulas de indemnidad, entendidas como la compensación de obligaciones que puedan surgir por hechos anteriores a la fecha de adquisición, implica que no deben afectar al cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa en las combinaciones de negocios** puesto que, tal y como se afirma en la consulta publicada, **su finalidad es trasladar al antiguo propietario el quebranto que se produzca en la sociedad adquirida derivado de actuaciones previas a la fecha de adquisición.**

En coherencia con esa naturaleza, el ajuste al coste de la inversión solo procede si la sociedad adquirida reconoce en la fecha de adquisición un gasto y la correspondiente provisión. En caso contrario, tal y como afirma el consultante, el socio reconocería un ingreso, aunque el desenlace de la incertidumbre se produzca en un plazo inferior a doce meses desde la fecha de adquisición.

De acuerdo con lo anterior, el fondo de comercio o la diferencia negativa no se ve afectada por este tipo de cláusulas y será el mismo en las cuentas individuales (en este caso, implícito en el coste de la inversión) y en las cuentas consolidadas.

Por último, se plantea la pregunta sobre una cláusula de indemnidad por la resolución de un litigio favorable en la sociedad adquirida, cuyos términos serían el pago del importe obtenido por la sociedad adquirente a la vendedora, es decir, un caso simétrico, pero en sentido inverso al de la consulta 4 del BOICAC número 106. El fondo económico de esta cláusula “inversa” es el mismo y cae bajo la misma “ratio legis” de lo establecido en la NRV 19ª en el sentido de que estas cláusulas no afecten al cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa. En consecuencia, el criterio de la consulta 4 del BOICAC número 106 es igualmente aplicable.

En este supuesto, si en la fecha de adquisición no se ha resuelto la incertidumbre del activo contingente no estaría registrado en la empresa adquirida, y por lo tanto, en la fecha en que se resuelva la sociedad adquirida reconocerá el activo indemnizatorio con abono a un ingreso en su cuenta de pérdidas y ganancias, y la sociedad dominante en todo caso registrará la obligación de pago a los vendedores como un gasto, aunque el plazo transcurrido desde la fecha de adquisición fuera inferior a doce meses.

Veamos un caso práctico:

La sociedad A (adquirente) adquirió el 70 % de las acciones de la sociedad B (de transmitente) por un importe de 400.000 euros en el ejercicio 2018. Incluyeron en el contrato de compraventa una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador iniciado por la AEAT contra la sociedad B, de tal modo que si finalmente el fallo del Tribunal es a favor de la AEAT será la sociedad B la que se hará cargo del pago de la sanción. La sociedad A consolida a partir de ese momento con B.

La estimación inicial que se hace de la posible sanción se valora en 50.000 euros, pero no se ha tenido en cuenta al calcular el precio de adquisición de las inversiones financieras y en consecuencia se introduce la cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador iniciado por la AEAT contra la sociedad B.

Finalmente se ha conocido la sentencia judicial firme que confirma la sanción administrativa por un importe de 70.000 euros, y en aplicación de la mencionada cláusula contractual de indemnidad, la entidad B (vendedora) ha pagado a la entidad A (adquirente) la cuantía de la indemnización acordada.

Se pide:

Registrar lo que proceda en la contabilidad de A, en la contabilidad de B y en las cuentas consolidadas, en los siguientes casos:

1. La sentencia judicial firme se produce en 2018 (antes de un año desde la adquisición).
2. La sentencia judicial firme se produce en 2019 (más de un año desde la adquisición durante el periodo de valoración).

Solución:

Caso 1. La sentencia judicial firme se produce en 2018 (antes de un año desde la adquisición).

Contabilidad individual de la sociedad A.

1. Por la adquisición del 70 % de las acciones de la sociedad B.

400.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		Contrapartida	xxxx	400.000
---------	------	---	--	---------------	------	---------

2. Por la sentencia judicial firme.

70.000	532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas		Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	2403	70.000
--------	-----	--	--	---	------	--------

Contabilidad individual de la sociedad B.

1. Por la sentencia judicial firme.

70.000	(6x) ¹	Gastos		Provisión para impuestos	141	70.000
--------	-------------------	--------	--	--------------------------	-----	--------

Cuentas consolidadas. Ajustes de créditos y débitos²:

¹ La cuenta de gastos que corresponde depende de la composición de la sanción: Cuota, intereses, sanción, etc, y depende también del año que corresponda. Véase en este sentido Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, art. 18 *Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios*.

² Obsérvese que son las cuentas que quedarían en el balance consolidado tras el proceso de los ajustes y eliminaciones de consolidación.

70.000	532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas		Provisión para impuestos	141	70.000
--------	-----	--	--	--------------------------	-----	--------

Nota: No tiene efectos en el cálculo de la diferencia de consolidación.

Caso 2. La sentencia judicial firme se produce en 2019 (más de un año desde la adquisición durante el periodo de valoración).

Contabilidad individual de la sociedad A.

1. Por la adquisición del 70 % de las acciones de la sociedad B.

400.000	2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		Contrapartida	xxxx	400.000
---------	------	---	--	---------------	------	---------

2. Por la estimación inicial de la sentencia.

50.000	532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas		Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	2403	50.000
--------	-----	--	--	---	------	--------

3. Por la diferencia entre la estimación y la cuantía definitiva.

20.000	532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas		Ingresos del ejercicio	7xxx	20.000
--------	-----	--	--	------------------------	------	--------

Contabilidad individual de la sociedad B.

1. Por la estimación de la sentencia.

50.000	(6x)	Gastos		Provisión para impuestos	141	70.000
--------	------	--------	--	--------------------------	-----	--------

2. Por la diferencia entre la estimación y la cuantía definitiva.

20.000	6xxx	Gastos del ejercicio		Provisión para impuestos	141	20.000
--------	------	----------------------	--	--------------------------	-----	--------



Cuentas consolidadas. Ajustes créditos y débitos:

70.000	532	Créditos a corto plazo con partes vinculadas		Provisión para impuestos	141	70.000
--------	-----	--	--	--------------------------	-----	--------

Nota: No tiene efectos en el cálculo de la diferencia de consolidación.

Espero que haya sido útil.

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

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