

Casos prácticos y consultas al ICAC sobre la reforma contable 2021



Ángel Alonso Pérez

Raquel Pousa Soto

Casos prácticos y consultas al ICAC sobre la reforma contable 2021

Ángel Alonso Pérez y Raquel Pousa Soto

© Ángel Alonso Pérez y Raquel Pousa Soto, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: febrero 2023

Depósito Legal: M-5022-2023

ISBN versión impresa: 978-84-9954-802-9

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-803-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

3.1.2. Ejercicios de aplicación

Criterios de presentación en el Balance

La sociedad PLANETI S.A., cuyo ciclo de explotación es inferior al año, ha realizado al final del ejercicio X0, una venta de una enciclopedia virtual consistente en pagos de cuantía mensual de 50€ a percibir a primeros de cada mes con una duración de dos años.

SE PIDE:

En qué epígrafes del Balance aparecerían los cobros y la cuantía correspondiente.

Solución:

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». Artículo 33.1. RICAC ingresos. En consecuencia con lo anterior.

B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar»

Cientes	600
Cientes a largo plazo	600

Criterios de presentación en el Balance

a) Recibimos una transferencia de 484€ de nuestro cliente, a cuenta de futuras ventas IVA del 21%. incluido

b) Poco después, le vendemos, mercaderías valoradas en 600€. Se aplica el anticipo. IVA 21%. Operación a crédito.

484 Bancos c/c (572)	a)	Anticipo de clientes (438)	400
	a	H.P. IVA repercutido (477)	84

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. Artículo 33.3. RICAC ingresos.

- Por la venta

400 Anticipo de clientes (438)	b)	Venta de Mercaderías (700)	600
242 Clientes (430)	a	H.P. IVA repercutido (477) 21%(600-400)	42

Criterios de presentación en el Balance

Vendemos mercancías con fecha 1/1/X8, cuyo precio al es de 6.000€. IVA 21%. Acordamos con el cliente, un aplazamiento de dos años del principal, (1/1X10), devolviéndonos al final un importe de 6.489,6€. En tanto que el IVA, lo cobraremos al inicio de la operación por bancos.

SE PIDE:

Anotaciones del ejercicio X8. En qué epígrafe del Balance y por qué importe aparecería el crédito del cliente.

Solución:

• El 1/1/X8, deberemos registrar el crédito con el cliente por su coste (precio bienes), en el corto o largo plazo, en función del periodo de pago.

	1/1/X8		
6.000 Clientes l/p (450)	a	Venta de Mercaderías (700)	6.000
1.260 Bancos c/c (572)		H.P. IVA repercutido (477) 21%6.000	1.260

Los intereses que al cliente reclamaremos por el vencimiento de la operación, serán registrados a medida que se devenguen, utilizando como criterio de imputación el «tipo de interés efectivo», coincidente éste con el cuadro que nos presentan:

$$\text{LO QUE DA} = \text{LO QUE RECIBE}$$

$$6.000 = 6.489,6 \cdot (1i)^{-2} \Rightarrow i = 0,04$$

• Por los intereses devengados en el X8:

	31/12/X8		
240 Clientes l/p (450)	a	Ingresos de créditos (762) 4%6.000	240

Para el movimiento de la cuenta 430 en la 5ª parte del PGC nos encontramos entre los motivos de cargo «(...) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, generalmente, a la cuenta 762».

A. VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes»

Cliente a largo plazo 6.240

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». Artículo 33.1. RICAC ingresos.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Cálculo del importe neto de la cifra de negocios

En la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la sociedad «ISI S.A.» figuran, entre otras, las siguientes partidas:

B) INGRESOS.

a) Ventas.....	230.000
b) Prestaciones de servicios	50.000
c) Devoluciones y rappels sobre ventas	(20.000)

DETERMINAR:

¿A cuánto asciende el importe de la cifra de negocios?

Solución:

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 comprome-

tidos 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. Artículo 34. 2. RICAC ingresos.

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. Artículo 34. 3. RICAC ingresos.

Con lo cual, y para nuestro caso:

$$\begin{aligned} \text{CIFRA NEGOCIOS} &= \text{VENTAS} + \text{PRESTACIONES SERVICIOS} - \text{DEVOLUCIONES Y RAPPELS} \\ &= 230.000 + 50.000 - 20.000 = \mathbf{260.000.} \end{aligned}$$

Cifra de negocios. Puntos concedidos

La sociedad VENOSA tiene establecido un sistema de puntos de descuento a sus clientes en futuras compras, por un 5% del importe de la venta. Los puntos caducan al año de la venta y acaban siendo utilizados por sus clientes.

El 1/12/X5VENOSA vende a su cliente ESA mercancías por importe de 60.000€ más un IVA del 21%.

SE PIDE:

Contabilizar la operación anterior en VENOSA y determinar la cifra de negocios..

Solución:

NOVENOSA:

- Por la venta a ESA:

		1/12/2015		
72.600	Clientes (430)	a	Venta de Mercaderías (700)	
			[60.000x0,95]	57.000
		a	Anticipo de clientes (438)	
			(60.000 x0,05)	3.000
		a	H.P. IVA repercutido (477)	
			(60.000x0,21)	12.600

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, ...(...)... NRV 14ª.1.

Si los contratos contienen de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable de las citadas obligaciones y reconocer el correspondiente pasivo. Consulta n.º 5. BOICAC 98.

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. Artículo 16.1. RICAC ingresos.

Importe neto de la cifra de negocios: 57.000€

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 diados del valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión. Artículo 34.1. RICAC ingresos.

Cifra de negocios. Pasivo por reembolso

La empresa «JOYERÍAS MOS», se dedica a la fabricación y diseño de joyas por encargo. El 1/7/X0 ha recibido el encargo de la fabricación de una joya de diseño especial para el magnate Pequeño Nicolás por un importe de 300.000€, firmando un contrato a dicha fecha en el cual el cliente tiene 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, procediéndose en este momento al cobro del citado importe. La entrega del mismo se llevará a cabo a mediados de diciembre X0 .

SE PIDE:

Registro de las operaciones hasta la entrega del producto la cual se lleva a cabo el 15/12/X0 y determinar el importe de la cifra de negocios.

Solución:

- Firma del contrato y recepción del importe:

	1/7/X0		
300.000 Bancos (572)	a	Anticipo de clientes (438)	300.000

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

- a) ...(...)... Por lo tanto, **no se reconocerán ingresos** por los productos que se espera retornen a la empresa, Artículo 24.2. RICAC ingresos.

Por el reconocimiento del pasivo por reembolso.

	1/7/X0		
300.000 Devoluciones sobre ventas y operaciones similares (708)	a	Provisión para operaciones comerciales. Pasivo a reembolsar (499.1)	300.000

- b) Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión). Artículo 24.2. RICAC ingresos.

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». Artículo 34.3.a).



Mediante el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias se adaptó la normativa contable española a la NIIF-UE 9 Instrumentos financieros y a la NIIF-UE 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes. Del mismo modo, mediante la RICAC de 10 de febrero de 2021 se desarrolló lo modificado en relación a los ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios.

El presente manual está integrado por casos prácticos que, en su totalidad, facilitan la aplicación de esta “reforma contable” y lo hace contribuyendo a la correcta interpretación de las principales novedades que esta introdujo, así como de las consultas que el ICAC ha ido evacuando en relación a ella.

La estructura se divide en dos bloques claramente diferenciados. Un primer bloque en el que se contienen casos prácticos relacionados con la aplicación de los aspectos más controvertidos de la reforma y un segundo bloque basado en casos cuya resolución se deduce de la doctrina jurisprudencial ya emitida por el ICAC en relación con la misma. Se trata, en definitiva, de una obra imprescindible para interpretar adecuadamente la reforma contable de 2021, en base al aprendizaje consolidado tras su fase inicial de implementación práctica y a los criterios fijados por el ICAC a través de consultas formuladas en relación con la citada reforma.

ISBN: 978-84-9954-802-9

