

El ICAC completa el análisis del tratamiento contable de la indemnización que puede recibir una empresa derivada de una cláusula de indemnidad

Por medio de la consulta 2 del *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* número 138/2024, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas trata de completar el tratamiento contable de los importes que puede recibir una empresa en concepto de indemnización derivados de una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo



Mediante la consulta 2 del *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC)* número 138/2024, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha introducido una aclaración a la consulta 4 del número 106 del mencionado boletín, de junio del 2016, relativa al tratamiento contable de los importes que puede recibir una empresa en

concepto de indemnización derivados de una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador.

En esa consulta se había analizado la cuestión en el marco de una operación de adquisición de empresas llevada a cabo en el 2011 en que la entidad adquirente —consultante— y la transmitente incluían la citada cláusula en el contrato de compraventa en relación con un

procedimiento sancionador iniciado contra la primera. Tras un proceso de reorganización del grupo, finalizado a principios del año 2015, la sociedad adquirida fue absorbida por la consultante; en septiembre de ese año se conoció la sentencia judicial firme que confirmaba la sanción administrativa, por lo que, aplicando la mencionada cláusula contractual de indemnidad, se pagó a la consultante la cuantía de la indemnización acordada.

Pues bien, analizando el tratamiento contable de la operación, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determinó lo siguiente:

1. Hasta que transcurra el plazo de un año desde la fecha de adquisición —«periodo de valoración»—, la entidad adquirente debe reducir el valor inicial de la inversión financiera para contabilizar el posible «crédito» por la contraprestación contingente, mientras que la sociedad adquirida debe reconocer en la fecha de adquisición un gasto y la correspondiente provisión.
2. Transcurrido el «periodo de valoración», la diferencia que pueda surgir entre el cobro estimado y el que finalmente se produzca —como consecuencia de la sentencia judicial firme que ratifique la sanción administrativa— se recogerá en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que la sociedad adquirida reconocerá un gasto o un ingreso (por cambio de estimación en el importe de la provisión) y la adquirente un ingreso o un gasto (por cambio de estimación en el importe de la contraprestación contingente).
3. Si durante el periodo de valoración no se hubiese tenido en cuenta la contraprestación contingente de acuerdo con lo señalado, habría que analizar si se cometió un
4. En el apartado 4 de dicha consulta se señalaba que, «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 tratamiento contable de la operación debe considerar la perspectiva de la nueva entidad. Así —señaló el instituto—, en la medida en que el objetivo de la cláusula de indemnidad sea 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 implicará la aplicación de la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General Contable 2007, apartados 2.4c.5 y 2.4c.7, reconociéndose el activo y el pasivo contingente en la fecha de adquisición, por su valor razonable, siempre que este valor se pueda medir en aquella fecha con suficiente fiabilidad. Por tanto, ello no dará lugar a ningún ingreso ni gasto.

Sentado lo anterior, en la consulta 2 del *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* número 138, del 2024, se solicita aclaración de algunas de las cuestiones

abordadas en consulta del 2016. En particular, se plantea lo siguiente:

1. Si la interpretación que se recoge en el punto 4 de la consulta 4 del número 106 del citado boletín es aplicable a las cuentas consolidadas de la sociedad dominante desde el 2011 o sólo se aplica a la subsanación de los errores contables identificados en el año 2015 después de producirse la fusión, porque ése fue precisamente el supuesto concreto que se preguntó al instituto.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determina que aquel criterio interpretativo es aplicable a las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante desde el 2011 y siguientes, confirmando su base normativa en la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General Contable.

2. Teniendo en cuenta lo anterior, se plantea cómo deben afectar las cláusulas de indemnidad al cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa en las cuentas anuales individuales —implícito en el coste de la inversión— y en las cuentas anuales consolidadas.

Respecto de esta cuestión y partiendo de la naturaleza de las cláusulas de indemnidad —entendidas como la compensación de obligaciones que puedan surgir por hechos anteriores a la fecha de adquisición—, el instituto determina que tales cláusulas no deben afectar al fondo de comercio o diferencia negativa en las combinaciones de negocios —siendo el mismo en las cuentas individuales (implícito) y en las consolidadas—, ya que 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. El ajuste al coste de la inversión sólo procederá si la sociedad adquirida reconoce un gasto y provisión en la fecha de adquisición.

3. Por último, se pregunta al instituto 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 del 2016.

El instituto determina, en primer lugar, que el fondo económico de esta cláusula «inversa» es el mismo y cae bajo la misma *ratio legis* de lo establecido en la citada norma de registro y valoración 19.^a, en el sentido de que estas cláusulas no afectan al cálculo del fondo de comercio o a la diferencia negativa. En consecuencia, el criterio de la consulta 4 del *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* número 106, del 2016, es igualmente aplicable.

En este supuesto —aclara el instituto—, si en la fecha de adquisición no se ha resuelto la incertidumbre, el 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 como 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.