



BOICAC Nº 106/2016 Consulta 4

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.

Respuesta:

En el escrito de consulta se describe una operación de adquisición de varias entidades llevada a cabo en 2011. La sociedad consultante (en su calidad de adquirente), y la transmitente incluyeron en el contrato de compraventa una cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador iniciado contra una de las sociedades adquiridas.

Con posterioridad a la adquisición y tras el proceso de reorganización del grupo, finalizado a principios del año 2015, la sociedad adquirida (contra la que se había iniciado el referido expediente sancionador) fue absorbida por la consultante.

En septiembre de 2015 se ha conocido la sentencia judicial firme que confirma la sanción administrativa, y en aplicación de la mencionada cláusula contractual de indemnidad, la entidad vendedora ha pagado a la consultante la cuantía de la indemnización acordada.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de esta operación. El apartado 2.5.1 de la NRV 9ª. "Instrumentos financieros" del PGC, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dispone que las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo adquiridas a terceros se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios (NRV 19ª).

En el apartado 2.3 de la NRV 19ª se indica que forma parte del coste de la combinación de negocios el valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones. Así, en aplicación de esta regla, en el supuesto de que la sociedad adquirente estime probable que parte del importe entregado o comprometido con los vendedores puede retornar a la sociedad, en virtud de la citada cláusula, la mejor estimación del importe a recibir se deberá registrar como un activo.

Esto es, la mencionada estipulación parece que opera a modo de garantía de que el precio acordado es una buena estimación del valor



razonable del negocio adquirido, y con la finalidad de trasladar al antiguo propietario el quebranto que se produzca en las sociedades adquiridas derivados de actuaciones previas a la fecha de adquisición.

Pues bien, como se ha indicado, al aplicar este criterio en la determinación del coste de la inversión en una empresa del grupo, cabría concluir que la mejor estimación de la citada contraprestación contingente al término del periodo de valoración, es un activo independiente del coste de la inversión, lo que implicaría minorar el valor inicial de la combinación de negocios en los términos regulados en el apartado 2.6. Contabilidad provisional, de la NRV 19ª.

Entrando en el fondo de la cuestión que se plantea, y a la vista de la normativa que se ha reproducido, desde una perspectiva general cabe concluir que el adecuado tratamiento contable de estas operaciones se asienta en los siguientes principios:

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.

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 formule 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 19^a 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."