

## ÍNDICE

**Normas en tramitación****IRPF. MODELO 100 DECLARACIÓN IRPF e IP 2023**

Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el proyecto de orden por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos.

[\[pág. 2\]](#)**IS. MODELO 200**

Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del IS y del IRnR correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, y la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS y del IRnR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

[\[pág. 5\]](#)**Consultas BOICAC****BOICAC N° 136/2023 Consulta 2.**

Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.

[\[pág. 8\]](#)

# Normas en tramitación

**IRPF.** Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el proyecto de orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos.



Fecha: 22/01/2024

Fuente: web de la AEAT

 Enlace: [Proyecto](#) [MAIN](#) [ANEXO-RENTA](#) [ANEXO IP](#)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

 Página 1  
 Modelo  
 D-100

Declaración

Ejercicio 2023

**Novedades IRPF:**

El plazo de presentación del borrador de declaración y de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su resultado, será el comprendido entre los **días 3 de abril y 1 de julio de 2024**, ambos inclusive.

## - Obligados a declarar:

- ✎ Se modifica con efectos 1 de enero de 2023, el artículo 96.2 de la Ley 35/2006 para establecer la obligación de declarar para todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, **como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social** de los Trabajadores del Mar.
- ✎ las personas titulares del **ingreso mínimo vital** y las personas integrantes de la unidad de convivencia están obligadas a presentar anualmente declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- ✎ **eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo a 15.000 euros anuales**, en los supuestos a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 96 de la Ley 35/2006.
- ✎ Para determinar el **importe de la devolución** que proceda realizar a estos contribuyentes no obligados a declarar, deben tenerse en cuenta, además de los pagos a cuenta efectuados, la deducción por maternidad y las deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente separado legalmente con dos hijos o sin vínculo matrimonial que, en su caso, correspondan a cada uno de ellos.

- **Deducción por maternidad:**

☞ no supone modificación en el modelo pero lo destacamos por su importancia la modificación introducida en el artículo 81 de la Ley 35/2006 que **se amplían los beneficiarios de la deducción por maternidad** a todas aquellas mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o bien en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados. Asimismo, **destaca como novedad la supresión tanto del requisito de ejercer una actividad por cuenta propia o ajena por la que esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social** para tener derecho a la misma como de la limitación del importe de la deducción a las cotizaciones devengadas en el período impositivo.

Una vez determinada la misma, y en cuanto a la deducción por maternidad, cuando se tenga derecho al incremento por gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados o cuando el importe de los pagos anticipados de la deducción por maternidad percibidos sea inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En caso contrario, es decir, cuando el importe de los pagos anticipados percibidos sea superior al de la deducción por maternidad y no se tenga derecho al incremento, no es preciso que los contribuyentes no obligados a declarar procedan al suministro de información adicional al realizado en la solicitud del abono anticipado de esta deducción y, en su caso, en la comunicación de variaciones que afecten a dicho abono anticipado, puesto que la Administración tributaria, al disponer de los antecedentes precisos y de los datos necesarios, procederá a efectuar de oficio la regularización que, en cada caso, proceda.

- **Deducciones por familia numerosa, personas con discapacidad a cargo o por ascendiente con 2 hijos separado legalmente o sin vínculo matrimonial:**

☞ los contribuyentes no obligados a declarar que hayan percibido indebidamente el abono anticipado de las deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto deberán regularizar su situación tributaria mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso, a través del modelo 122 para la regularización de la deducción por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente separado legalmente o sin vínculo matrimonial.

Si el importe de los pagos anticipados de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo percibidos por un contribuyente no obligado a declarar fuese inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el IRPF.

☞ los descendientes, ascendientes o cónyuge con discapacidad que se relacionen en las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo **deberán disponer de número de identificación fiscal (NIF)**.

- **Actividades económicas:**

☞ se aumenta la reducción general sobre el **rendimiento neto de módulos del 5 al 10** por ciento para el período impositivo 2023, medida aplicable a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.



🔗 recordar que se **amplió un año más el ámbito temporal de aplicación de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética** de viviendas de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 18/2022.

**IS.** Se publica, en la web de la AEAT para la audiencia e información pública, el Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, y la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.



Fecha: 22/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Proyecto](#) [MAIN](#)

[Anexo I - Modelo 200](#) [Anexo II - Modelo 220](#) [Anexo III -](#)

[Formulario sociedades](#) [Anexo IV - Bonificaciones](#) [Anexo V - RIC](#) [y Anexo VI - RIIB](#)



### Novedades IS:

- Se aprueba un **nuevo supuesto de libertad de amortización** en inversiones que utilicen energías procedentes de fuentes renovables y sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley

18/2022, de 18 de octubre, es decir, a partir del 20 de octubre de 2022 y entren en funcionamiento en 2023.

- Se aprueba para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y que tengan la condición de **empresa emergente**, el **tipo del 15 por ciento** para el primer período impositivo en que, teniendo dicha condición, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan la condición citada.
- Se introduce un **tipo de gravamen reducido del 23 por ciento** para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior **sea inferior a 1 millón de euros**.
- Se establece una **amortización acelerada de determinados vehículos**, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.
- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028, aprueba un **Régimen fiscal especial de las Illes Balears** en reconocimiento del hecho específico y diferencial de su insularidad, que permite aplicar a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, una reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en las Illes Balears, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones que cumpla determinadas condiciones.
- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, modifica el régimen especial de **la Zona Especial Canaria**, en adelante ZEC, dando nueva redacción al artículo 44 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, a efectos de determinar la parte de la base imponible de la entidad de la ZEC que se derive de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC a la que le resulta de aplicación el tipo especial de gravamen.
- La Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, **crea el Gravamen temporal energético y el Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito**, se configura como una prestación patrimonial de carácter público no tributario, **que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles** a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- Se añade la disposición adicional 19ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con efecto para los períodos impositivos que se inicien en 2023, que indica que en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 del artículo 62 de la mencionada ley, la suma de bases se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta determinadas especialidades. Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por lo mencionado anteriormente, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.
- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, **incrementa el importe máximo de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas y extranjeras a 20 millones de euros** y para el caso de series audiovisuales, se especifica que la deducción se determina por

episodio siendo el límite de 10 millones de euros por cada episodio producido. En el caso de la deducción por producciones cinematográficas extranjeras se elimina el límite establecido para determinar la base de la deducción a los gastos de personal creativo.

- La Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas, **actualiza la lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas** recogida en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.
- Las personas jurídicas o entidades **deberán comunicar** a la Administración Tributaria la identificación de los **titulares reales** de las mismas.
- Con efectos desde el 30 de junio de 2023, un **nuevo supuesto de amortización acelerada** relacionado con las inversiones en nuevas infraestructuras de **recarga de vehículos eléctricos**, afectas a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

# Consultas BOICAC

## BOICAC N° 136/2023 Consulta 2.

Información a incluir en la memoria sobre activos y pasivos derivados de contratos por ventas de bienes y prestación de servicios.



**Fecha:** 18/01/2024

**Fuente:** web del ICAC

**Enlace:** [BOICAC 136/Diciembre2023-2](#)

La consulta versa sobre el contenido que debe incluirse en la **nota 13.2.2 del modelo de memoria** del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, tras la modificación introducida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero. Esa indicación de la memoria, en relación con los saldos del contrato, estipula que:

*"2. Saldos del contrato*

*La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo".*

En concreto, a la vista de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos), el consultante pregunta:

- ☞ Qué debe entender por activo y pasivo del contrato, y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el Apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir, aparentemente, en el PGC una definición específica.
- ☞ Si las cuentas a cobrar a clientes, entendidas como derechos incondicionales de cobro, no tienen la consideración de activo del contrato.
- ☞ Si tienen la consideración de activo del contrato los siguientes activos:
  - El derecho a la contraprestación de una entidad surgido de la transferencia de bienes o servicios al cliente cuando la entidad no dispone de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada;
  - El derecho a la devolución de los productos vendidos surgidos en las ventas con derecho de devolución; Los costes incrementales de la obtención de un contrato;
  - los costes derivados del cumplimiento de un contrato; Las "instalaciones generales y específicas" y los "gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras" contemplados en las Normas particulares establecidas para empresas constructoras en la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, que cumplan los requisitos para considerarlos activo;
  - El importe de los pagos en efectivo efectuados por la entidad a sus clientes que tengan la consideración de menor precio de la transacción y que al cierre del ejercicio estén pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias;
- ☞ Si tienen la consideración de pasivo del contrato el pasivo registrado por la entidad por las cantidades recibidas del cliente o por las que tenga un derecho incondicional a recibir (esto es, anticipos de clientes) antes de que la entidad transfiera el bien o servicio al cliente.
- ☞ En particular, se plantea si tienen la consideración de pasivo del contrato los siguientes conceptos:
  - El pasivo por reembolso (provisión) registrado en las ventas con derecho de devolución;



- La provisión (pasivo por reembolso) derivado de otras contraprestaciones variables diferentes a la derivada de ventas con derecho de devolución (descuentos, penalizaciones previstas en contrato, etc.);
- Los pagos iniciales no reembolsables realizados por clientes que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio.

✎ Por último, en relación con la Nota 13.2.2 que indica: "La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance", se solicita aclaración sobre las circunstancias que permitirían no informar en la memoria de dichos saldos y si sería posible crear epígrafes específicos en el balance con el fin de evitar dar desgloses en memoria y presentarlos por separado.

A continuación, **se procede a responder a las preguntas formuladas.**

Respecto a la definición de activo y pasivo del contrato y en qué medida podrían aplicarse las definiciones incluidas en el Apéndice A de la NIIF-UE 15 al no existir en el PGC una definición específica, se recuerda lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 3. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) en el sentido de que: "En el caso de ausencia de una norma o interpretación dentro del conjunto de principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en materia de consolidación, los administradores deberán utilizar su juicio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual previsto en el Plan General de Contabilidad. A tal efecto, se podrán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante, incluidas las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea."

Las definiciones de activos y pasivos del contrato incluidas en el apéndice A de la NIIF-UE 15 son las siguientes:

*"Activo por contrato: El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, la ejecución futura de la entidad).*

*Pasivo por contrato: La obligación de una entidad de transferir a un cliente bienes o servicios por los cuales ha recibido del cliente una contraprestación (o el importe es exigible al cliente)."*

Estas definiciones no se consideran contrarias a la regulación contenida en el PGC y la RICAC de ingresos por lo que pueden traerse a colación para interpretar los conceptos a los que alude el consultante.

Por otro lado, la RICAC de ingresos, en su artículo 33. Criterios de presentación en el balance da respuesta a gran parte de las preguntas planteadas, estableciendo lo siguiente:

*"1. 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».*

*2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.*

*3. 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.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.”

Por tanto, teniendo en cuenta lo indicado, **se pueden hacer las siguientes consideraciones en cuanto a las cuestiones concretas planteadas por el consultante:**

Del literal del artículo 33 de la RICAC de ingresos, se desprende que la empresa debe reconocer como **un activo del contrato el derecho a la contraprestación por haber transferido el control de los bienes o servicios al cliente, si bien no es un derecho incondicional.**

En cuanto a la presentación, reflejará un activo del contrato siguiendo el criterio establecido en el apartado 1 del artículo 33 y teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) 5.ª Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo del PGC:

*“(…) 4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes. 5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado. 6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad. (...)”*

La empresa podrá crear **nuevas partidas o bien subdividir las existentes** dentro del epígrafe B.III del activo corriente del balance, o, en su caso del epígrafe A.VII del activo no corriente para diferenciar el activo que surge por el derecho incondicional a la contraprestación (cuenta a cobrar) del activo que surge cuando no tiene dicho derecho incondicional. No obstante, independientemente de la opción elegida, este concepto deberá desglosarse de forma expresa en la memoria en cumplimiento del último inciso de la nota 13.2.2 que se ha reproducido más arriba.

El derecho a la devolución de los productos vendidos contemplando en el artículo 24 de la RICAC de ingresos se registrará en la partida 1. “Comerciales” o 4. “Productos terminados” del epígrafe B.II “Existencias” del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. “Existencias” del activo corriente del modelo abreviado de balance, pudiendo desglosar dichas partidas para diferenciar dichos productos del resto de las existencias.

Los costes incrementales de obtención de un contrato previstos en el artículo 21 de la RICAC se califican **como gasto periodificable si la empresa espera recuperar ese importe** a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato, que se imputarán de forma sistemática en la partida “Otros gastos de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias”.

En cuando a **los costes de cumplimiento de un contrato** previstos en el artículo 22 de la RICAC de ingresos **se califican como existencias si constituyen un factor de producción ligado al ciclo** de explotación de la empresa, en caso contrario se tratan como inmovilizado intangible.

Las instalaciones generales y específicas y los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras, previstas en la Norma Decimotercera de la Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción se califican como existencias, y en caso de que se relacionen directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica se pueden considerar como costes derivados del cumplimiento de un contrato.

**El importe de los pagos en efectivo** efectuados por la entidad a sus clientes, de acuerdo con el artículo 12 de la RICAC de ingresos, se considerará como una reducción del precio de la transacción, a menos que sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la empresa.

**El pasivo por las cantidades que la empresa reciba del cliente**, o por las que tenga un derecho incondicional a la contraprestación a las que se refiere el artículo 33.3 de la RICAC de ingresos es un pasivo del contrato que se presentará en el balance en la partida que prevé dicho artículo, pudiendo ser objeto de desglose, en cuyo caso no se desglosará en memoria.

**El pasivo por reembolso** en el caso de ventas con derecho a devolución, previsto en el artículo 24 de la RICAC, se mostrará en el epígrafe C.II "Provisiones a corto plazo" del pasivo corriente del balance. Este mismo criterio se aplicará a la provisión constituida de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.4 de la RICAC.

**Los pagos iniciales no reembolsables** que guarden relación con la transferencia de un bien o servicio previsto en el artículo 28.5 de la RICAC de ingresos, pueden considerarse pasivo del contrato.

Finalmente, **indicar que en caso de que no se presenten por separado en el balance las cuentas por cobrar, los activos y pasivos del contrato, haciendo uso de la facultad prevista en la NECA 5ª del PGC anteriormente mencionada, se deberán desglosar en memoria.**