

**Título:** La contabilización de los ingresos en las sociedades anónimas deportivas. Efecto de la modificación del PGC de 2021 y desarrollos posteriores en la Adaptación sectorial

**41a**

**Autores:**

Oriol Amat Salas  
Catedrático de la Universidad Pompeu Fabra

Rafael Bautista Mesa  
Director Económico-Financiero  
Hospital Alto Guadalquivir, Servicio Andaluz de Salud

Andrei Boar Boar  
Profesor de la UPF Barcelona School of Management

Horacio Molina Sánchez, Universidad Loyola Andalucía  
Profesor de la Universidad Loyola Andalucía

**Área temática a la que se presenta:** A) Información Financiera y Normalización Contable

**Palabras clave:** Sociedades Anónimas Deportivas, Ingresos diferidos, Cesión de derechos, Cesión de ingresos futuros

## **La contabilización de los ingresos en las sociedades anónimas deportivas. Efecto de la modificación del PGC de 2021 y desarrollos posteriores en la Adaptación sectorial<sup>1</sup>**

### **Resumen:**

Este trabajo analiza cómo afecta la modificación del PGC (PGC 2021 y Resolución ICAC 2021) al reconocimiento de ingresos diferidos y venta de intangibles en las SAD. Para ello, se abordan en primer lugar, cómo las SAD generan ingresos. A continuación, se presentan las dos figuras de ingresos diferidos previstos en la *Adaptación sectorial*. Finalmente, se describen, las figuras incorporadas en 2021 en el PGC basadas en la NIIF 15, así como las previstas en la Resolución ICAC 2021.

### **1. Introducción**

La contabilidad de las sociedades anónimas deportivas (SAD, en adelante) tiene una referencia importante en la *Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas* (la *Adaptación sectorial*, en adelante). Desde su aprobación, se ha promulgado un nuevo Plan General de Contabilidad en 2007 (PGC 2007, en adelante) y una modificación de este en 2021 (PGC 2021, en adelante).

La aprobación del PGC 2007 armonizó la normativa contable española al marco de información financiera internacional y en la *Disposición Transitoria Quinta* indica que las adaptaciones sectoriales seguirán aplicándose en todo lo que no se oponga a dicho PGC.

Uno de los aspectos que han regulado algunas adaptaciones sectoriales ha sido el tratamiento específico de los ingresos, pues este responde a tipos de contratos que presentan particularidades en determinados sectores. Pues bien, la aprobación de la *Norma Internacional de Información Financiera 15. Ingresos por contratos con clientes* (IASB, 2014) supuso un cambio sustancial en la normativa contable que llevó en 2021 a una modificación del PGC de 2007. Esta normativa ha sido desarrollada por *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* (Resolución ICAC 2021, en adelante).

---

<sup>1</sup> Hay contenidos de este trabajo, esencialmente los referidos al reconocimiento de ingresos diferidos, que forman parte de un artículo aceptado para publicación en la revista Técnica Contable y Financiera.

El objetivo de este trabajo, que se circunscribe a las normas emitidas en España, es analizar cómo afecta la modificación del PGC (PGC 2021 y Resolución ICAC 2021) al reconocimiento de ingresos diferidos y venta de intangibles en las SAD. Para ello, se abordan en primer lugar, cómo las SAD generan ingresos. A continuación, presentamos las dos figuras de ingresos diferidos previstos en la *Adaptación sectorial*. Finalizamos con la descripción de las figuras incorporadas en 2021 en el PGC basadas en la NIIF 15, así como las previstas en la Resolución ICAC 2021.

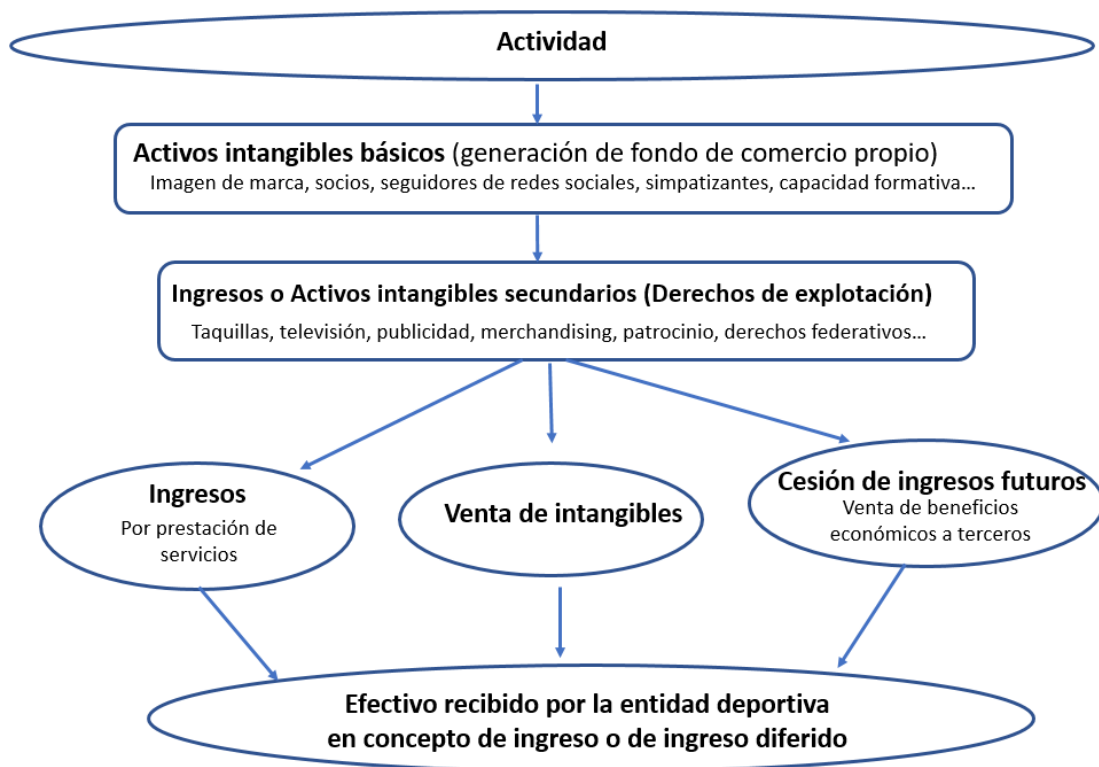
## 2. Los ingresos en las entidades deportivas

La actividad de las SAD produce ingresos (taquillas, publicidad...) por prestación de servicios y, simultáneamente, contribuye a la generación de activos intangibles que producirán más ingresos en el futuro (ver figura 1). Estos activos intangibles que, normalmente no están reconocidos en el balance de situación por haberse generado internamente, suelen ser de dos tipos:

- **Intangibles básicos:** Se trata de elementos como la imagen de marca, socios, seguidores de redes sociales, simpatizantes, capacidad formativa... Normalmente, son intangibles que no se transfieren y tampoco se transfiere su gestión. Estos intangibles son la fuente de los denominados intangibles secundarios.
- **Intangibles secundarios:** Se trata de conceptos como los derechos de explotación de taquillas, televisión, publicidad, *merchandising*, patrocinio, derechos federativos... Estos derechos generan ingresos directos en las SAD y también pueden ser objeto de cesión a otras empresas. Por ello, las SAD pueden generar ingresos vendiendo los ingresos futuros que producen estos derechos, normalmente por un plazo determinado, o inclusive pueden vender estos intangibles.

Los ingresos generados pueden ser del año en que se produce la venta, o ingresos diferidos, en los casos en que el devengo se producirá en el futuro (ver figura 1).

**Figura 1. Generación de ingresos y activos intangibles en las entidades deportivas**



Fuente: Elaboración propia

### **3. Los ingresos diferidos en la *Adaptación sectorial***

La *Adaptación sectorial* trata dos ingresos diferidos particulares de este tipo de entidades.

#### **3.1. Ingresos diferidos por cesión de derechos**

La norma 21 desarrolla la cesión (venta) conjunta de varios derechos por un precio global. En estos casos, prescribe que se efectúe una asignación del precio a cada derecho en función del valor estimado de cada uno de ellos.

También aborda el reconocimiento del ingreso cuando la cesión de cada uno de los derechos es por varios periodos. Este reconocimiento se debe producir en función del valor estimado del derecho en cada uno de esos ejercicios futuros. El caso general es que estos derechos se imputan como ingresos a medida que se va produciendo su devengo, es decir al irse desarrollando la actividad deportiva que los soporta.

#### **3.2. Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros**

La norma 22 trata la cesión de ingresos futuros, cuando consiste en una venta incondicional de forma que la entidad cedente no asume responsabilidad alguna, aparte de la prestación de los servicios futuros. Por tanto, la contraprestación se recibe sin recurso, por lo que el cliente no podrá reclamar su devolución. La entidad deportiva tan solo se ve obligada a desarrollar la actividad que da lugar a dichos derechos.

Como la SAD cobra anticipadamente los ingresos futuros, en el activo se registrará el importe percibido en la respectiva partida de tesorería con abono a una partida del pasivo no corriente del balance de situación: «*Cesión de ingresos futuros*» dentro de la agrupación de «*Ingresos a distribuir en varios ejercicios*». La imputación a resultados se hará, con independencia de la corriente monetaria, en el ejercicio en que las prestaciones de servicios de las que se deriva el ingreso cedido, hayan sido realizadas.

Sin embargo, si en el futuro se produce la no aplicación del principio de empresa en funcionamiento o cualquier otra circunstancia que produjera la obligación por parte de la entidad cedente de reintegrar el importe previamente percibido, se deberá proceder a la reclasificación de la partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios en una partida que ponga de manifiesto la nueva naturaleza de la operación. En este último caso, se trataría normalmente de un pasivo financiero.

En esta operación entendemos que no se está vendiendo el activo intangible (derecho de explotación que tiene, normalmente, vida indefinida) sino que se venden los ingresos por un periodo determinado que genera el activo intangible. Además, la SAD sigue responsabilizándose de la gestión del activo intangible. Una cosa es el intangible (derecho de explotación) y otra cosa es el contrato que permite percibir durante unos años los productos que genera el derecho de explotación.

Cuestión distinta es que se transfiriese el derecho de explotación a otra sociedad, que se encargase de gestionarlo o que el plazo de los ingresos vendidos sea indefinido. En estos casos, que no están previstos en la Adaptación sectorial, se podría estudiar la posibilidad de que se trate de una venta del activo intangible con el consiguiente reconocimiento del ingreso del ejercicio.

#### **4. Tratamiento de los ingresos diferidos en la normativa posterior a la Adaptación sectorial**

El PGC 2021 supuso la incorporación del modelo de reconocimiento y medición de la NIIF 15 a la normativa contable española. En este modelo, los ingresos se contabilizan tras un proceso de cinco etapas:

1. Existencia de un contrato que vincule a ambas partes y que suponga el nacimiento de un derecho de cobro cuando la entidad cumpla con su parte del contrato.
2. Identificación de todos los compromisos que adquiere el vendedor y por los cuales va a facturar al cliente. Estos compromisos, denominados obligaciones de desempeño, pueden ser uno o varios. Uno de los retos de esta nueva normativa es distinguir cuando los bienes y servicios a transferir suponen una o varias obligaciones de desempeño.
3. Determinación del precio del contrato. Este puede ser un precio fijo o incorporar una serie de pagos variables.
4. Distribución del precio entre las distintas obligaciones de desempeño con lo que cada fuente de ingreso que contiene un contrato queda valorada.
5. Determinación del **momento en que se transfiere el control del bien o servicio** objeto de las distintas obligaciones de desempeño. En ese momento se debe reconocer el ingreso. Esta transferencia tendrá lugar a lo largo del tiempo o en un momento concreto.

Posteriormente, se publicó la Resolución del ICAC de 2021 que desarrolla los criterios del PGC y que contiene elementos fundamentales de la NIIF 15. El nuevo modelo de ingresos afecta a los ingresos diferidos que se han tratado en el apartado 3 tal y como explicamos a continuación.

#### **4.1. Ingresos diferidos por cesión de derechos**

Como se ha explicado en el apartado 3.1, la *Adaptación sectorial* prevé la cesión de un conjunto de derechos por un precio global y se asigna el ingreso a cada uno de ellos en función de su valor estimado. En la misma línea, la Resolución ICAC 2021 exige la identificación de las obligaciones que asume el vendedor y que denomina obligaciones a cumplir. El criterio de distribución del precio entre los distintos derechos se hace en función del valor razonable relativo.

Y en la *Adaptación sectorial* estos derechos se imputan como ingresos a medida que se va produciendo su devengo, es decir al irse desarrollando la actividad deportiva que los soporta. Este criterio es consistente con el método del producto para medir el grado de transferencia de *control* del servicio establecido en la Resolución ICAC 2021. Este método consiste en que los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones periciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes.

En base a lo anterior, podemos concluir que lo previsto en la Resolución del ICAC de 2021 en esta materia no contraviene lo previsto en la *Adaptación sectorial*.

## **4.2. Ingresos diferidos por cesión de ingresos futuros**

En el apartado 3.2 se ha tratado la contabilización de estos ingresos en la Adaptación sectorial. Veamos cómo ha evolucionado la normativa en este tema.

### **4.2.1. PGC 2007**

En el PGC 2007, el concepto de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios* no está previsto, pero creemos que encajaría en el concepto de anticipo por ventas a corto o largo plazo, en función del momento en el que se preste el servicio. Si son a largo plazo, el PGC 2007 prevé en el pasivo no corriente (diferenciado de otros epígrafes como las provisiones a largo plazo y las deudas a largo plazo) el epígrafe de *Periodificaciones a largo plazo* que incluye la cuenta 181. *Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo*, aunque recordemos que el cuadro de cuentas, las definiciones y las relaciones contables del PGC son de aplicación voluntaria. Esta cuenta recoge el importe recibido a cuenta de futuras ventas o prestaciones de servicios. La cuenta se abona por el importe recibido con cargo a cuentas de tesorería y se abona cuando se devengue el ingreso con abono a cuentas del subgrupo 70 (ingresos del ejercicio). Este pasivo debe medirse en el momento inicial por su valor actual. Anualmente, la entidad reconocerá un gasto financiero que mediría el pasivo, en el momento posterior, por su coste amortizado. Esta concepción como operación con componente financiero ya se preveía en la Adaptación sectorial.

### **4.2.2. PGC 2021**

En el PGC 2021 se mantiene en el pasivo no corriente (diferenciado de otros epígrafes como las provisiones a largo plazo y las deudas a largo plazo) el epígrafe de *Periodificaciones a largo plazo* al que nos hemos referido en el apartado anterior.

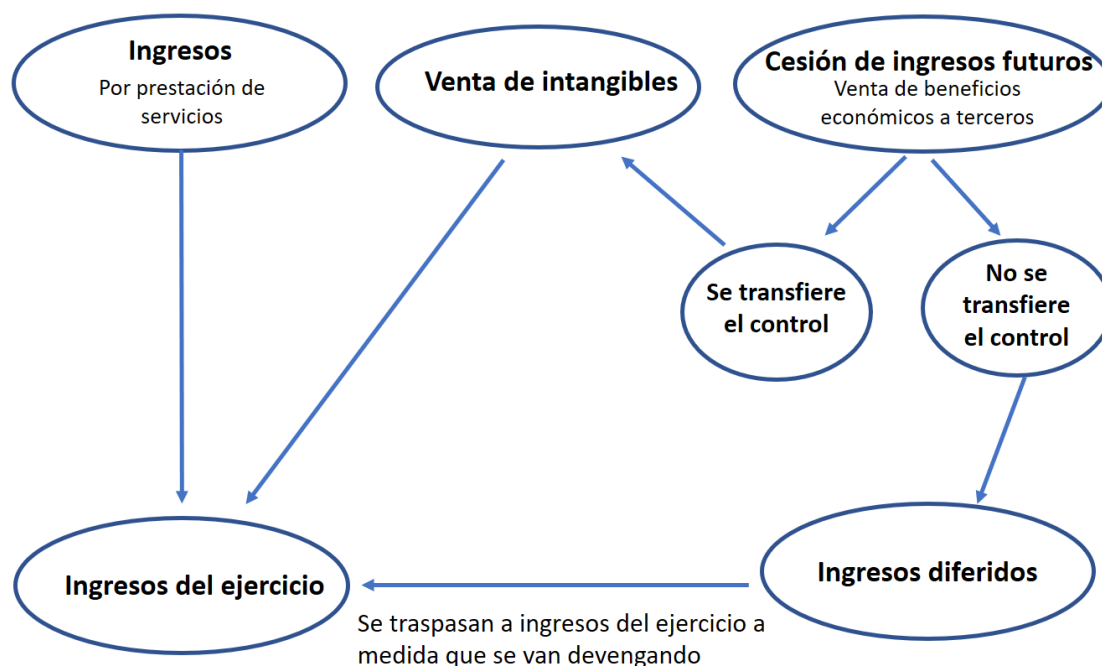
Además, con la aprobación de la modificación del PGC (PGC 2021), se incorpora sustancialmente la NIIF 15 a la normativa contable española. La NIIF 15 es una norma que desarrolló el concepto de control considerando que la transferencia del control de los servicios tiene lugar cuando se transmite la capacidad para obtener los beneficios económicos, así como cuando se dispone de la capacidad para dirigir el uso.

Como se ha indicado, de acuerdo con la norma 22 de la Adaptación sectorial, la venta de derechos futuros se debe contabilizar como un ingreso diferido por parte de las SAD. En cambio, el PGC 2021 introduce el concepto de transferencia del control que marcará si se trata de un ingreso diferido o no. En la norma de registro y valoración 14 apartado 14.2.2 se incluye: *“para identificar el momento concreto en el que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien) la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores: a) el cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo”*. A la vista de esta novedad del PGC 2021 en relación a la Adaptación sectorial es de interés recordar la Disposición derogatoria única del PGC 2007: *“se deroga el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y las demás normas de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el presente real decreto”*. Por tanto, en caso de discrepancia prevalece el PGC.

En base a lo anterior, se puede dar el caso de que en una operación de venta de derechos futuros, tras evaluar las características de la operación y los derechos y obligaciones de cada parte, se determine que se ha producido una transferencia de control. En este caso, una posible interpretación es que, en lugar de un ingreso diferido, se trata de un beneficio del ejercicio en el que se ha producido la transferencia de control (ver figura 2).



**Figura 2. Ingresos del ejercicio e ingresos diferidos en las entidades deportivas**



Fuente: Elaboración propia

#### **4.2.3. Resolución ICAC 2021**

Esta resolución no trata explícitamente la venta de ingresos futuros. Pero sí prevé que los ingresos puedan contener un componente financiero. Por tanto, podemos entender que implícitamente se prevé una venta anticipada de los servicios a prestar en el futuro. El tipo de interés para realizar el descuento debería ser el que reflejase las características de la entidad que recibe el anticipo.

### **5. Conclusiones**

Este trabajo ha analizado cómo afecta la modificación del PGC (PGC 2021 y Resolución ICAC 2021) al reconocimiento de ingresos en las SAD.

En primer lugar, se han descrito los ingresos que tienen las SAD y su relación con los intangibles básicos (imagen de marca, socios...) y con los intangibles secundarios (derechos de explotación de taquillas, televisión, merchandising, derechos federativos...). En términos generales, la gestión de los intangibles básicos es intransferible porque la gestión efectiva solo la puede realizar la entidad deportiva. Sin embargo, los derechos o ingresos que se pueden generar con

los intangibles secundarios sí pueden ser objeto de transferencia. Los ingresos pueden ser del año o diferidos, cuando el devengo se producirá en el futuro.

La *Adaptación sectorial* trata los ingresos diferidos por cesión de derechos que se pueden vender de forma conjunta y que pueden afectar a varios periodos. También trata la cesión de ingresos futuros cuando no se está vendiendo el activo intangible y considera que se trata de ingresos diferidos. En estos casos, la entidad deportiva cobra anticipadamente los ingresos futuros, sin asumir más riesgo que el de ejecución de la actividad, desplazando el riesgo de demanda al cesionario que adquiere los ingresos futuros (normalmente, derechos de taquillas o derechos audiovisuales). De acuerdo con la *Adaptación sectorial* se trata de una operación que genera un pasivo no corriente que se incluye en la agrupación de «*Ingresos a distribuir en varios ejercicios*» del balance de situación. Aunque no está previsto en la *Adaptación sectorial*, en los casos en que la cesión de ingresos es por tiempo indefinido o que se transfiere el derecho de explotación, se entiende que se vende el intangible.

En el PGC 2007 (y también en el PGC 2021) se prescribe que los anticipos recibidos en concepto de ingresos contabilizados cuyo devengo se producirá en ejercicios posteriores al de su registro se incluyan en el epígrafe de “*Periodificaciones a largo plazo*”, diferenciado de otros epígrafes como las provisiones a largo plazo y de las deudas a largo plazo.

El PGC 2021 y la Resolución ICAC 2021 no contravienen lo previsto en la *Adaptación sectorial* para los ingresos diferidos por cesión de derechos. En el PGC 2021 se regula la venta sobre la base del concepto de transferencia de control al cliente y, en algunos casos, según estén redactados los contratos, pudiese dar lugar a interpretarse que la cesión de derechos constituye la transferencia del control de un activo intangible. En este caso, se considera que se trata de un beneficio por disposición del intangible en el ejercicio en el que se ha producido la transferencia y no un ingreso diferido.

Como consideraciones finales, señalamos que la contabilidad de los activos intangibles es un tema que los organismos reguladores internacionales tienen actualmente en sus agendas de investigación pues representan activos de gran valor y con tendencia creciente. Por ello, es previsible que se pueda obtener más luz en los próximos años que pudiera, incluso modificar la actual interpretación del regulador nacional ante la evolución conceptual de las últimas dos décadas. Hasta que este proceso culmine, sí sería interesante evaluar en qué medida la Resolución ICAC 2021 se interrelaciona con la normativa vigente de la *Adaptación sectorial* de sociedades anónimas deportivas, o bien puede ocurrir que el regulador interprete estas transacciones de manera distinta ante la evolución conceptual de los últimos años. En cualquier

caso, en todo contrato, las cláusulas podrían llevar a pensar que el fondo económico fuese distinto al previsto en la norma por lo que el experto contable deberá aplicar su criterio profesional en aras de la imagen fiel.

## **Bibliografía**

Cañibano, L. (2018). Accounting and Intangibles. *Spanish Accounting Review*, 21(1): 1-6.

Cañibano, L. (2022): *Más que unas lecturas de contabilidad y finanzas*, AECA.

IASB (2014). *Norma Internacional de Información Financiera 15. Ingresos por contratos con clientes*. International Accounting Standards Board.

IASB (2018). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. International Accounting Standards Board.

Orden de 27 de junio de 2000 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas.

Ramírez, H., Amat, O. y Bautista, R. (2023). La contabilización de los ingresos en las sociedades anónimas deportivas. Efecto de la modificación del PGC de 2021 y desarrollos posteriores en la Adaptación sectorial, *Técnica Contable y Financiera*, aceptado para publicación.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, versión actualizada en 2022 por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

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.