



BOICAC Nº 131/2022 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada.

Respuesta

La consulta planteada se refiere a un plan de incentivos a largo plazo para determinados empleados, pagadero en efectivo en el momento en que se realice una “distribución” en favor de los socios, entendiéndose como tal un pago recibido por los socios indirectamente de la consultante, ya sea a través de una distribución de beneficios o retorno de la inversión, o un repago de deuda intragrupo o pago de intereses bajo la misma, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos para la cuantificación del plan. La “otorgante” es una entidad no residente vinculada a la consultante, sin que esta última vaya a abonar cuantía alguna ni vaya a soportar coste alguno derivado de dicho Plan.

Por lo que a la composición del grupo mercantil en España se refiere, la consultante es la entidad cabecera de un grupo de subordinación integrado por la consultante y una sociedad dependiente en la que participa al 100%.

Con el fin de incentivar a los directivos de la consultante, los inversores que participan en la matriz decidieron aprobar un plan de remuneración denominado “phantom plan” (en adelante, el Plan) cuyas características son las siguientes:

- Los beneficiarios del Plan son los directivos de la consultante, que prestan sus servicios exclusivamente para la consultante, con la que mantienen una relación laboral ordinaria.
- El pago del incentivo se realizará en el momento en que se produzca una "distribución" en favor de los fondos inversores.
- El derecho de un directivo a participar en el plan es intransmisible y está ligado a la persistencia del vínculo laboral con la consultante, por lo que si la relación laboral terminara el directivo perdería el derecho a percibir el pago de cualquier cantidad pendiente bajo el plan



que aún no hubiese resultado exigible. Sin embargo, en el caso del presidente y del consejero delegado, que están unidos a la consultante por un vínculo mercantil, tendrán derecho a percibir parte del incentivo devengado pero que no se hubiera abonado en el momento de la finalización de su relación mercantil con la consultante, en determinadas circunstancias siempre que se cumplan unos requisitos mínimos de permanencia.

- El pago en efectivo se abonará por los fondos inversores a través de otra entidad del grupo en la que participan, que es residente fiscal en Estados Unidos. Por ello, la consultante no abona cuantía alguna en relación con el Plan.

- No obstante, en el momento en que se abonen los incentivos a los directivos, la consultante estará obligada a practicar una retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos que la otorgante satisfaga a los directivos de la consultante bajo el plan.

A la vista de esta descripción, el consultante opina que para contabilizar todos los pagos que se efectúen bajo el Plan resulta de aplicación la Norma de Registro y Valoración (NRV) 17ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por tratarse de una operación consistente en *“pagos realizados por la recepción de bienes y servicios –incluidos los servicios prestados por los empleados – que son liquidados por la empresa con (...) un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.”*

En particular, el consultante sostiene que *“En aplicación de la referida NRV 17ª, y de la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dimanante de la respuesta a la consulta 2ª del BOICAC nº 97 de 2014 y a la Consulta 7ª del BOICAC nº 75 de 2008 a la que la primera hace referencia, la Consultante, aplicando el principio de devengo contable, registrará un gasto de personal por el importe correspondiente al valor razonable del incentivo otorgado por los Directivos, con abono directo a los fondos propios contra la cuenta de “Otras aportaciones de socios” de su Patrimonio Neto.”*

En primer lugar, es preciso señalar que la respuesta a la consulta se formula desde una perspectiva estrictamente contable sin entrar a valorar por lo tanto cualquier otra implicación que se pudiera derivar de los antecedentes descritos por el consultante.



La NRV 17ª del PGC incluye en su ámbito de aplicación los servicios prestados por los empleados cuando son liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de los instrumentos de patrimonio propio.

El acuerdo que se detalla en los antecedentes no parece basarse en el valor de las acciones o participaciones de la consultante sino en que se cumplan unos determinados hitos, de diferente naturaleza económica, que se agrupan bajo la denominación genérica de acuerdos de “distribución”, sin perjuicio de que alguno de esos presupuestos pudiera explicar parcialmente la variación de valor de los citados instrumentos.

En concreto, lo que parece haberse convenido es que una vez que los socios no residentes hayan recuperado el importe de la inversión inicial más una rentabilidad, cualquier pago a esos socios o a otras empresas del grupo a título de reparto de beneficios acumulados, adquisición de instrumentos de patrimonio propio, pago de intereses o reembolso de una deuda, a su vez, generará el nacimiento de un derecho en el personal incluido en el alcance del Plan a recibir un 12,5% de esa cantidad, en función de una clave de reparto.

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación, en lo que respecta al registro y valoración del gasto de personal en la sociedad consultante, deberá traerse a colación el criterio publicado en la consulta 9 del BOICAC nº 98, de junio de 2014, sobre el registro contable de los “bonus” o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados que se devenga a lo largo de un ejercicio, pero cuyo importe definitivo no se fija ni desembolsa hasta el ejercicio siguiente.

En la respuesta a la citada consulta, este Instituto concluye que sobre la base de la definición de los elementos incluida en el Marco Conceptual del PGC y la definición del principio de devengo, con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por la remuneración a los empleados deberá registrarse en el ejercicio en que se devenga por la mejor estimación del importe a pagar a los empleados, pudiendo utilizar para ello la cuenta 640. “Sueldos y salarios”.

En el caso que nos ocupa deberá seguirse el mismo criterio una vez realizado el adecuado análisis acerca del momento en que se produce el nacimiento de la obligación en sintonía con lo dispuesto en la NRV 16ª *Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal* del PGC.



Respecto a cuál debería ser la contrapartida del gasto, efectivamente, es oportuno traer a colación la opinión publicada por este Instituto en la consulta 2 del BOICAC nº 97, de marzo de 2014, *sobre el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad (filial) con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante*, así como la referencia que en esa interpretación se realiza a la consulta 7 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, *sobre cómo deben registrarse las operaciones de pagos a empleados de una sociedad en instrumentos de patrimonio concedidos por su dominante, tanto desde el punto de vista de la sociedad dominante como de la dependiente*.

De acuerdo con estas opiniones, la sociedad consultante debería contabilizar el gasto de personal de acuerdo con el principio de devengo con abono a la cuenta 118. "Otras aportaciones de socios", en la medida en que la aportación cumpla los requisitos previstos en el artículo 9 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.