

CASO PRÁCTICO SOBRE TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RAPPELS ANTICIPADOS.

16/12/2020

Gregorio Labatut Serer.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

En los momentos actuales en el que las empresas se encuentran acuciadas por la crisis económica provocada por la covid-19, es momento de que se intenten establecer estrategias competitivas con sus clientes, que fomenten las ventas en el futuro cuando la pandemia se haya superado.

Para ello, deberemos tener imaginación y pensar sobre cómo podríamos trabajar para conseguir ventas en el futuro. De este modo, estamos asistiendo a que algunos empresarios de la restauración realizan ofertas a sus clientes como por ejemplo descuentos sobre ventas futuras, e incluso en algunos negocios se acuerdan entregas de efectivo en el momento inicial que aseguren cierto volumen de ventas futuras. Es lo que se ha denominado entrega de rappels anticipados.

En el fondo se trata de realizar ciertas concesiones a cambio del compromiso futuro de ventas de productos.

Esta situación fue contemplada por el ICAC en la Consulta núm. 5 del BOICAC 91 de septiembre de 2012. Según esta consulta esta contraprestación entregada o recibida tendrá la consideración de Rappel anticipado.

De tal modo que, la cantidad entregada o recibida (según el punto de vista de quien la entrega o recibe) se registrará en el activo o en el pasivo del balance, según se trate. Además también podemos citar la consulta del ICAC número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009 en la que se establece la valoración del activo o pasivo surgido como consecuencia de la anticipación de una operación¹ que se imputará a la cuenta de resultados durante el periodo de contrato y para su valoración se aplicará la NRV 9ª Instrumentos financieros del PGC. Esto es, se registrará el activo financiero (o el pasivo financiero) aplicando el coste amortizado, y reconociendo los intereses correspondientes al tipo de mercado.

¹ Esta consulta del ICAC trata sobre el importe correspondiente a un derecho de superficie, pero en el fondo se trata de cantidades anticipadas que deben reconocerse en el activo/pasivo financiero por el coste amortizado.

La imputación a la cuenta de resultados se realizará durante la duración del contrato de forma proporcional a los productos vendidos o adquiridos en el ejercicio.

Veamos un ejemplo:

Cierta marca de cervezas (sociedad B) ofrece a un cliente dedicado a la restauración (Sociedad A), la posibilidad de firmar un contrato para el suministro futuro en exclusiva del suministro de cerveza, una vez superada la crisis sanitaria y económica. Para ello y con el fin de colaborar con las necesidades económicas actuales de la empresa de restauración, entregará 350.000 euros en efectivo en este momento.

Supongamos que el tipo de interés del mercado es del 2,5 %

En el contrato, el cliente se obliga a consumir los siguientes litros de cerveza anuales a partir de la superación de la crisis:

Años	Litros de cerveza comprometido
1	15.000
2	20.000
3	30.000
4	40.000
5	50.000
TOTAL	155.000

Supongamos que la empresa A cumple durante los cinco años con el compromiso asumido de adquisición de cerveza.

Contabilice lo que proceda en la Contabilidad de la sociedad A y B.

SOLUCIÓN:

Según la consulta núm. 5 del BOICAC 91 de septiembre de 2012, la cantidad entregada o recibida (según el punto de vista de la empresa B o A) tendrán la consideración de Rapel anticipado sobre compras o ventas futuras.

Sociedad A: Cliente empresa de restauración que recibe el anticipo.

Firma del contrato:			
423.500	(57) Tesorería		
		(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	350.000
		(477) H.P. Iva repercutido	73.500
(477) H.P. iva repercutido: 21% sobre 350.000 euros. Según consultas vinculante V0925-10 y V1745-10			
El anticipo se trata de una prestación de servicios del proveedor consistente en la obligación que se aus a efectuar la venta en exclusiva del producto suministrado por el proveedor.			

PRECISIÓN FISCAL RESPECTO AL IVA:

Según la Consulta vinculante V0925-10: *“De acuerdo con lo expuesto, tiene la consideración de prestación de servicios efectuada por el consultante para su proveedor, el compromiso de venta en exclusividad de los productos (bebidas refrescantes) suministrados por dicho proveedor, así como el acuerdo de publicidad suscrito en el mismo contrato.....”* *“Por tanto, está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios efectuada por la consultante persona física en favor de un proveedor, consistente en la obligación que asume de efectuar la venta en exclusiva de las bebidas que le son suministradas por dicho proveedor”.*

En el mismo sentido la Consulta vinculante V1745-10 indica: *“En estas circunstancias, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios efectuada por el consultante, persona física, en favor de un proveedor, consistente en la obligación que asume de efectuar la venta de los productos que le son suministrados por dicho proveedor, cualquiera que sea la forma que asuma dicho compromiso.*

El consultante estará obligado a efectuar la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la referida operación sobre el destinatario de la misma, mediante la correspondiente factura, así como a liquidar e ingresar las cuotas devengadas en la Hacienda Pública”.

La cuenta (182) Anticipos recibidos por compromisos de compras se imputará a resultados de años siguientes en función de los litros de cerveza adquiridos. La previsión es la siguiente:

La previsión de las compras es la siguiente:		
AÑOS	PREVISIÓN	PORCENTAJE
1	15.000	9,68%
2	20.000	12,90%
3	30.000	19,35%
4	40.000	25,81%
5	50.000	32,26%
TOTAL	155.000	100,00%

El reparto se realizará en función de esta previsión, dejando constancia de que si en un año determinado no se cumple se realizarán en ese año los ajustes correspondientes según la NRV 22ª Cambio de criterios contables, errores y estimaciones contables.

La cuenta (182) Anticipos recibidos por compromisos de compras, es a largo plazo, y por lo tanto siguiendo la NRV 9ª Instrumentos financieros deberá registrarse por su coste amortizado y reconocerse un tipo de interés de mercado del 2,5 %.

De este modo el cuadro de amortización es el siguiente:

AÑOS	Amortización		2,50%		Capital
	Porcentaje	Importe	Interés Devengo PyG	Cuota Imputación PyG	
0					350.000,00
1	9,68%	33.870,97	8.750,00	42.620,97	316.129,03
2	12,90%	45.161,29	7.903,23	53.064,52	270.967,74
3	19,35%	67.741,94	6.774,19	74.516,13	203.225,81
4	25,81%	90.322,58	5.080,65	95.403,23	112.903,23
5	32,26%	112.903,23	2.822,58	115.725,81	-
TOTAL	100,00%	350.000,00	31.330,65	381.330,65	

AÑO 1:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
42.620,97	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	42.620,97
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
8.750,00	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	8750
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad			
AÑO 2:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
53.064,52	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	53.064,52
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
7.903,23	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	7903,22581
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad			
AÑO 3:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
74.516,13	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	74.516,13

Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
7.903,23	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	7903,22581
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad			
AÑO 4:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
95.403,23	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	95.403,23
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
5.080,65	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	5080,64516
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad			
AÑO 5:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
115.725,81	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	115.725,81
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
2.822,58	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	2822,58065
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad			

Sociedad B: Empresa cervecera.

Por la entrega del anticipo

Firma del contrato			
350.000	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros		
73.500	(472) H.P. Iva soportado	(57) Tesorería.	423-500
(472) H.P. iva soportado 21% sobre 350.000 euros. Según consultas vinculante V0925-10 y V1745-10			
El anticipo se trata de una prestación de servicios al proveedor consistente en la obligación que se ausr de efectuar la venta en exclusiva del producto suministrado por el proveedor.			

En cuanto a las precisiones por el IVA sirve todo lo expuesto anteriormente.

La cuenta (450) Anticipos entregados por compromisos de ventas futuros, se imputará a resultados de años siguientes en función de los litros de cerveza adquiridos. La previsión es la siguiente:

La previsión de las compras es la siguiente:

AÑOS	PREVISIÓN	PORCENTAJE
1	15.000	9,68%
2	20.000	12,90%
3	30.000	19,35%
4	40.000	25,81%
5	50.000	32,26%
TOTAL	155.000	100,00%

El reparto se realizará en función de esta previsión, dejando constancia de que si en un año determinado no se cumple se realizaran en ese año los ajustes correspondientes según la NRV 22ª Cambio de criterios contables, errores y estimaciones contables.

La cuenta (450) Anticipos entregados por compromisos de ventas futuros, es a largo plazo, y por lo tanto siguiendo la NRV 9ª Instrumentos financieros deberá registrarse por su coste amortizado y reconocerse un tipo de interés de mercado del 2,5 %.

De este modo el cuadro de amortización es el siguiente:

AÑOS	Amortización		2,50%		Capital
	Porcentaje	Importe	Interés Devengo PyG	Cuota Imputación PyG	
0					350.000,00
1	9,68%	33.870,97	8.750,00	42.620,97	316.129,03
2	12,90%	45.161,29	7.903,23	53.064,52	270.967,74
3	19,35%	67.741,94	6.774,19	74.516,13	203.225,81
4	25,81%	90.322,58	5.080,65	95.403,23	112.903,23
5	32,26%	112.903,23	2.822,58	115.725,81	-
TOTAL	100,00%	350.000,00	31.330,65	381.330,65	

El anticipo se trata de una prestación de servicios al proveedor consistente en la obligación que se de efectuar la venta en exclusiva del producto suministrado por el proveedor.

AÑO 1:

Se efectuarán las ventas comprometidas.

Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:

42.620,97	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	42.620,97
-----------	---------------------------	--	-----------

Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:

8.750,00	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	8750
----------	---	----------------------------	------

AÑO 2:

Se efectuarán las ventas comprometidas.

Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:

53.064,52	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	53.064,52
-----------	---------------------------	--	-----------

Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:

7.903,23	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	7.903,23
----------	---	----------------------------	----------

AÑO 3:

Se efectuarán las ventas comprometidas.

Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:

74.516,13	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	74.516,13
-----------	---------------------------	--	-----------

Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:

6.774,19	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	6.774,19
----------	---	----------------------------	----------

AÑO 4:

Se efectuarán las ventas comprometidas.

Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:

95.403,23	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	95.403,23
-----------	---------------------------	--	-----------

Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:

5.080,65	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	5.080,65
----------	---	----------------------------	----------

AÑO 5:

Se efectuarán las ventas comprometidas.

Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:

115.725,81	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	115.725,81
------------	---------------------------	--	------------

Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:

NOTA: En el caso expuesto la empresa de restauración (sociedad A) ha cumplido fielmente el compromiso. En el caso de incumplimiento, según la NRV 22ª del PGC, errores, cambios de criterio y cambios en las estimaciones, nos encontraríamos con un cambio en las estimaciones y por lo tanto, su efecto se registrará en el momento en el cual se detecte que se va a incumplir y tendría efectos en ese ejercicio y en los siguientes.

Por ejemplo, supongamos que al finalizar el ejercicio 4 se prevé que no se va a cumplir con lo estipulado, estimando que en el año siguiente tan solo se adquirirán 20.000 litros sobre los 50.000 estimados. Por lo tanto, la empresa A tendría que hacer frente a una indemnización que correspondería a la parte proporcional del rapel que corresponda a los litros no adquiridos, más unos intereses del 5 %.

Pues bien, si esto es así, a finales del año 4 tendríamos que registrar la provisión correspondiente por la estimación de la indemnización estimada:

- Indemnización estimada: $350.000 \text{ euros} \times 30.000/155.000 = 67.741,91 \text{ euros}$.
- Intereses: 5 % sobre 67.741,91 euros. 3.387,09 euros.

TOTAL 71.129,00 euros.

Registro contable:

67.741,91	(67xxx) Gastos por indemnizaciones.		(142) Provisión para otras responsabilidades	71.129,00
3.387,09	(66xx) Gastos financieros.			

Lógicamente esta provisión se ajustará según la evolución futura de las adquisiciones de cerveza.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>