

## ***Caso práctico sobre contabilización de las ventas con derecho de devolución según la Reforma del PGC***

26/01/2021

Gregorio LabatutSerer

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

Universidad de Valencia.

En el momento de redactar este trabajo todavía no se ha publicado en el BOE el Real Decreto por el que se modificará el PGC, pero cómo sabemos el PGC va a ser reformado para adaptarlo a la NIIF 9 Instrumentos financieros y NIIF 15 Reconocimiento de ingresos. Para ello fundamentalmente, se van a modificar las Normas de Registro y Valoración NRV 9ª Instrumentos financieros y la NRV 14ª Reconocimiento de ingresos.

En cuanto al reconocimiento de ingresos la reforma de la NRV 14 va a ser muy profunda, pero nosotros en este trabajo vamos a referirnos solamente al nuevo tratamiento que se le va a dar a las ventas con derecho de devolución.

El reconocimiento de los ingresos se supedita a que el vendedor haya transmitido el control sobre los bienes o servicios al comprador, esto es, que le haya transmitido los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad y que no se reserve para él ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos asociados a la propiedad, no retenga el control efectivo sobre los mismos.

En este contexto, ¿Cómo se tratarán aquellos casos en los que el comprador tenga un derecho de devolución de lo adquirido al vendedor?

Para ver su tratamiento, tendremos que centrarnos en la naturaleza de este derecho. De tal modo que, si el derecho no consiste en que el vendedor abone el precio de la venta al comprador, sino un cambio el mismo producto, pero distinta talla o color, no supondrá una devolución del producto en sí misma.

Del mismo modo, en el caso de que exista un defecto en el producto y se produzca un cambio del producto defectuoso por otro que funcione perfectamente, nos encontraremos con una garantía, y se aplicará el criterio de ventas con garantía.

Sin embargo, en el caso de que el derecho consista en que se produzca la devolución del producto y el abono de su importe al cliente, significa que nos encontramos con unas operaciones en las cuales los bienes pueden volver al ámbito de control de la empresa vendedora. La empresa vendedora no se desprende totalmente del producto, ya que la operación puede ser anulada y se encuentra supeditada a los deseos del cliente.

Por lo tanto, al estar supeditada a los deseos del cliente, no debería ser tratado como una venta, ni se reconocerían los ingresos, sino que se trataría de una operación de financiación u otro tipo de operación, en función del fondo económico de la misma con independencia de su revestimiento jurídico. Se podría asemejar al caso de venta con pacto de recompra según la decisión del comprador, por lo tanto, este criterio también se aplicaría a las operaciones en las cuales el cliente tiene un derecho de devolución.

Por lo tanto, para que la venta sea reconocida como un ingreso, no debe producirse lo que se puede denominar como “efecto bumerang”, ya que para el reconocimiento de los ingresos por ventas o prestaciones de servicios los bienes no deben de volver al ámbito de control del vendedor, porque entonces no es una operación de venta y el coste de los productos no deben darse de baja del inventario del vendedor.

Este “efecto bumerang”, sucede en parte en las operaciones de venta con derecho de devolución, puesto que el cliente puede devolver los bienes al vendedor durante un periodo de tiempo.

**¿Cómo tenemos que actuar en estos casos?, pues del siguiente modo:**

1. Realizar una estimación razonable en base a la experiencia de la empresa en el producto, tipo de cliente, etc., del volumen del importe vendido que puede ser devuelto por el comprador. El importe de la venta de esa cantidad estimada no se reconocerá como venta, sino como una provisión o un anticipo por el precio de la venta, por lo tanto, se descontará de los ingresos por venta. Obsérvese que se trataría de una estimación.
2. Realizar el cálculo del coste de esos bienes que pueden ser devueltos, y no darlos de baja del inventario, puesto que hay duda razonable sobre su venta definitiva.  
Habría que tener en cuenta, el posible deterioro que pudieran producirse en el coste de estos productos debidos a la devolución.
3. Esta operación se debe efectuar para cada una de las ventas que se realicen con derecho de devolución en el momento de su registro contable, por tipo de cliente, productos, etc. Lo cual puede provocar que al cierre contable se produzca un cambio en las estimaciones, lo que obligaría a volver a realizar los cálculos sobre la situación estimada en el cierre contable y realizar las modificaciones oportunas.

Este tratamiento, si se hace operación por operación, tiene cierta enjundia y ciertas dificultades de control.

Recordar que el tratamiento que se realizaba hasta ahora, era tan solo determinar el margen de beneficio sobre la estimación de esos productos que podrían ser devueltos y descontarlo de la venta. Pero, puede observarse que el tratamiento con la nueva

normativa es distinto, ya que el descuento de la venta no realizará sobre el margen, sino sobre el precio de venta, y en coherencia con la nueva norma, el importe del coste de las existencias no debe darse de baja del almacén del vendedor. Con lo cual, todo esto, tendrá repercusiones en la cifra de negocios y el coste de ventas.

Insistir en que estas estimaciones deben hacerse para cada tipo de cliente y producto en el momento que se realiza la transacción, con independencia de que al cierre del ejercicio las cosas puedan cambiar, lo que obligaría a hacer modificaciones sobre las estimaciones según NRV 22ª errores cambios de criterios y cambios en las estimaciones. No obstante, quizá lo que se produzca en la práctica, sea realizar estas estimaciones sobre los datos existentes en el cierre contable.

Por ejemplo, supongamos que, en una venta realizada a cierto cliente, la estimación en base a la experiencia de la empresa de los géneros devueltos podría ascender a 10.000 euros, mientras que el coste de las ventas es del 60 %, pues bien, habría que descontar de la venta realizada un valor de 10.000 euros (precio de venta) que se trataría como una provisión, y no dar de baja del inventario los artículos por un importe de 6.000 euros.

Ver la diferencia con el tratamiento actual, en el cual, tan solo se realizaría el registro de una provisión por 4.000 euros que es el margen.

En cuanto al tema fiscal, este nuevo tratamiento, pensamos que no afectaría al importe del IVA que se registraría según la venta realizada en la factura. Sin embargo, tenemos nuestras dudas con respecto al Impuesto sobre Sociedades, si bien hay que apuntar que el efecto neto en la cuenta de pérdidas y ganancias no tendría variación.

### **Veamos un caso práctico:**

Una empresa realiza ventas de productos con derecho de devolución durante los seis meses siguientes a la venta y se le devuelve el importe de la venta al cliente que lo solicite en ese periodo.

Supongamos que en los seis meses anteriores al cierre del ejercicio realiza ventas por 50.000 euros cuyo coste es 40.000 euros. (margen 20 % sobre precio de venta). Se supone que la empresa puede revender los productos devueltos al mismo precio, no existiendo ningún deterioro en los mismos.

En el momento inicial, la entidad estima que las posibles devoluciones estarán en torno al 2 % sobre la venta (valor esperado)

No obstante, al cierre del ejercicio, en base a la experiencia adquirida, se realiza una nueva estimación de las devoluciones que supondrían un 5 % sobre la venta (valor esperado).

Se pide: Registrar lo que corresponda al cierre del ejercicio, y en el ejercicio siguiente, sabiendo que en el ejercicio siguiente los productos realmente devueltos por esta partida han supuesto un 4 % del precio de venta.

**SOLUCIÓN:**

El tratamiento contable será el siguiente:

- 1) Por la venta del producto: Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir: 50.000 euros.
- 2) Por la obligación de asumir la obligación de devolución. Contabilizará dos cosas:
  - a. Por un lado, un pasivo por reembolso (una provisión) valorada al precio de venta. Por la estimación de devoluciones que realice en el momento de la venta. 2 % sobre 50.000 euros = 1.000 euros.
  - b. Un activo, y el correspondiente ajuste en la variación de existencias. El activo (valor de las existencias) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos). 80 % sobre 10.000 euros = 8.000 euros.

Registro contable en el momento de la venta

60.500	(430) Clientes	(700) Ventas de mercaderías (477) Hacienda Pública IVA repercutido (4999) Provisión para otras operaciones comerciales.	49.000 10.500 1.000
--------	----------------	---	---------------------------

Estimación del activo por existencias por el valor de las posibles existencias devueltas: 80 % sobre 1.000 = 800 euros.

800	(300xx) Mercaderías (coste recuperado de estimación de devoluciones)	(610) Variación de existencias.	800
-----	--	---------------------------------	-----

NOTA: Si hubiera gastos correspondientes a la devolución, éstos se descontarán del valor de retorno de las existencias, siempre que su importe no supere el valor recuperable de las mismas.

Cierre del ejercicio. Cambio en las estimaciones. *“La empresa actualizará la valoración del pasivo por reembolso al cierre del ejercicio por los cambios en las expectativas sobre el importe de las devoluciones y reconocerá los ajustes que correspondan como un mayor o menor importe de la cifra de negocios. Del mismo modo, la empresa*

actualizará la valoración del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. La empresa no compensará en el balance el activo y el pasivo por reembolso”.

(5 % - 2%) sobre 50.000 euros = 1.500 euros, menor importe de la venta y mayor valor del pasivo por la provisión.

1.500	(700) Ventas de mercaderías	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales.	1.500
-------	-----------------------------	--	-------

Ajuste del activo por el nuevo pasivo por la estimación: 80 % sobre 1.500 = 1.200 euros.

1.200	(300xx) Mercaderías (coste recuperado de estimación de devoluciones) .	(610) Variación de existencias.	1.200
-------	--	---------------------------------	-------

Y de este modo se cerrarán las cuentas, de tal modo que tendremos lo siguiente:

- Ventas de productos: 47.500 euros.
- Provisión para otras operaciones comerciales: 2.500 euros.
- Existencias (coste recuperado de estimación de devoluciones): 2.000 euros. Obsérvese que este importe de las existencias no se encuentra en el inventario, sino que se trata del coste de la estimación de las devoluciones futuras de productos.

Año siguiente:

Por las devoluciones reales producidas: 4% sobre 50.000 = 2.000 euros.

2.000	(708) Devoluciones de ventas y operaciones similares.	(430) Clientes.	2.420
420	(477) Hacienda Pública IVA repercutido		

Por la recuperación del coste de las mercancías: 80% sobre 2.000 = 1.600 euros.

1.600	(300) Mercaderías	(610) Variación de existencias.	1.600
-------	-------------------	---------------------------------	-------

Por la anulación de la provisión estimada al cierre del ejercicio anterior. 5 % sobre 50.000 = 2.500

2.500	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales.	(700) Ventas de mercaderías.	2.500
-------	--	------------------------------	-------

Por la anulación del coste estimado: 80 % sobre 2.500 = 2.000 euros.

2.000	(610) Variación de	(300xx) Mercaderías (coste	2.000
-------	--------------------	----------------------------	-------

	existencias.	recuperado de estimación de devoluciones).	
--	--------------	--	--

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio LabatutSerer

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

Universidad de Valencia.