

Caso práctico sobre ventas en las que se pacta como contraprestación la recepción de un elemento antiguo, vendido anteriormente por la empresa, y una cantidad monetaria, ¿existe un pacto de recompra?

10/10/2021

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

En el Boletín de Economistas Contables del Consejo de Economistas de España InfoEC, [Boletín núm. 307 de 22 de septiembre de 2021](#), publicamos un caso práctico con el título ***Caso práctico sobre ventas con pacto de recompra tras la modificación del PGC.***

En este Boletín poníamos de manifiesto que las ventas con pacto de recompra no se consideran ingresos del ejercicio, ni antes de la reforma contable de 2021, ni después.

Ahora bien, con la reforma contable de 2021 producida por el Real Decreto 1/2021 por el que se modifican el Plan General de Contabilidad y otras normas, y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de febrero de 2021 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 (en adelante RICAC 10 de febrero 2021); el antiguo redactado de la norma de registro y valoración núm. 14ª del PGC, indicaba para el reconocimiento de los ingresos que *“La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa y ésta la obligación de recomprarlos, por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista”*.

Pues bien, con la reforma producida a partir del 1 de enero de 2021 mediante el Real Decreto 1/2021 y la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021, este criterio se sigue manteniendo, pero se ha producido una estructuración mucho mejor el criterio que debe seguirse por el vendedor en el caso de que exista un pacto de recompra, ya que, además de tener en cuenta el tipo de interés por el valor temporal del dinero, se indica con más claridad el criterio que se debe seguir para registrar la operación, según que el precio de recompra sea mayor o menor que el precio original de transmisión.

De tal modo, que si la empresa vendedora debe recomprar el activo a petición del cliente (porque así se ha comprometido previamente) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo anteriormente, pero superior de forma significativa al valor de mercado del activo en ese momento; esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer esta operación de revender los activos a la empresa

vendedora. De este modo, el cliente ejercerá en buena lógica económica dicha opción, y la operación se registrará como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Ya se manifestaba en términos parecidos en la consulta número 6 del BOICAC número 106/Junio 2016. Sobre el adecuado reflejo contable de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta.

Ahora, nos vamos a plantear el caso en el que la empresa vendedora realiza operaciones con su cliente de modo que se compromete a recomprar los artículos vendidos posteriormente a un precio interesante para el comprador, pero con la condición de sustituirle estos artículos por otros nuevos a cambio también de una contraprestación monetaria además de recuperar los artículos vendidos en un principio. Obviamente el interés de la empresa vendedora estriba en poder seguir vendiéndole a su cliente productos nuevos.

El ICAC ya trató esta operación, pero desde el punto de vista del comprador en la consulta número 8 del BOICAC número 113/MARZO 2018, en el que se daba solución al tratamiento contable de una operación de compra de elementos de inmovilizado en la que se entrega como contraprestación una cantidad monetaria y elementos de inmovilizado totalmente amortizados propiedad de la consultante, vendidos previamente por el fabricante.

Pues bien, el criterio que sigue el ICAC entendemos que es coherente con el nuevo marco conceptual en el reconocimiento de los ingresos establecido por la RICAC de 10 de febrero de 2021.

De tal modo que, atendiendo al fondo económico de la operación con independencia de la instrumentalización jurídica de la misma, puede suceder dos cosas:

1. Que la operación sea realice de forma esporádica y no sea una operación recurrente.
2. Que la operación sea recurrente.

En el primer caso, si la operación se realiza de forma esporádica, el ICAC indica que se debe de tratar como una permuta. En el caso expuesto, en el que se adquiere elementos patrimoniales nuevos, a cambio de los antiguos (que estaban totalmente amortizados) y una contraprestación monetaria, se trataría como una permuta de tipo comercial, ya que los flujos de efectivo futuros y calendarios de recuperación serán sustancialmente distintos. Este criterio lo establece el ICAC desde el punto de vista del cliente, que recibe los elementos nuevos (unas máquinas) y entrega a cambio los antiguos más una contraprestación en efectivo.

Pero en nuestra modesta opinión, desde el punto de vista del fabricante en el que la venta de estas máquinas es su actividad habitual, se trataría las máquinas nuevas entregadas como una venta, cuya contraprestación se recibiría mediante las máquinas antiguas y una contraprestación en efectivo.

En el segundo caso en que la operación es recurrente, el ICAC entiende que habría que aplicar el mismo criterio que el establecido en la consulta 6 del BOICAC nº 106, de junio de 2016. De tal modo que, en primer lugar, habría que determinar si la transferencia de

los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes se ha producido o no.

Hay que atender al fondo económico de la cuestión que se plantea, de tal modo que cabe señalar que si a la vista del contrato fuera posible apreciar, en el momento inicial (entrega de la maquinaria al principio), un incentivo económico significativo en la empresa adquirente para ejercitar la reventa posteriormente al proveedor, se debería sostener que el proveedor no ha transmitido los riesgos y beneficios significativos del activo y que la empresa adquirente, en esencia, no adquiere el aprovechamiento del bien a lo largo de su vida económica.

El ICAC entiende que “En la consulta se expone que las máquinas a entregar están totalmente amortizadas (tienen un valor contable cero), a pesar de que su valor razonable es significativo; nótese que son aceptadas por el proveedor como medio de pago por, aproximadamente, un 90% de la contrapartida a entregar a cambio de las nuevas máquinas.

Es decir, las máquinas que se dan de baja no han agotado su capacidad productiva a pesar de su total amortización, circunstancia que desde un punto de vista contable no parece correcto.

Por otro lado, el tratamiento de la operación como una compra y posterior venta de maquinaria arroja durante el periodo de uso de las máquinas el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias que no se corresponde con el fondo económico de la operación; a saber, un gasto representativo del uso de la maquinaria en función de la vida útil y el patrón de consumo que, en principio, no debería presentar excesivas oscilaciones ni debería traer consigo un beneficio en cada fecha de renovación en caso de calificarse la permuta como comercial.

Además, de aceptarse la calificación de los hechos sugerida por la consultante como una permuta no comercial, el uso de las nuevas máquinas no tendría reflejo contable como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la consultante, circunstancia que podría perpetuarse a futuro si la práctica que se describe en la consulta fuese recurrente (renovaciones periódicas entregando como pago parcial las máquinas usadas con un valor económico significativo)”.

De tal modo que, si el precio de reventa posterior se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo sería lógico concluir que el adquirente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la operación de reventa. Es el caso que se le plantea al ICAC en el que la valoración de las máquinas antiguas supone casi el 90 % de su valor de las nuevas. Si es así, la operación se catalogaría de arrendamiento operativo.

El ICAC resuelve estas cuestiones desde el punto de vista del adquirente, nosotros lo vamos a realizar desde el punto de vista de la empresa vendedora.

Veamos un caso práctico.

La sociedad A (fabricante) ha llegado a un acuerdo con su cliente (sociedad B) para la compra de 5 máquinas nuevas, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de 12 máquinas usadas, que están totalmente amortizadas por parte del cliente, pero que todavía tienen una vida económica.

El fabricante emitirá la correspondiente factura por las 5 máquinas nuevas por 2.000.000 de euros más el IVA, y la empresa B emitirá también una factura por las 12 máquinas usadas, por un importe de 1.700.000 euros más el IVA.

El componente monetario entregado como parte de la contraprestación supone, ascenderá a 300.000 euros más el IVA correspondiente.

SE PIDE:

Registrar la operación indicada en los dos casos siguientes:

Caso 1. La operación no es recurrente con este cliente, siendo la primera y única que se prevé con el mismo.

Caso 2. La operación es recurrente con este cliente, pues viendo las condiciones en las que se establece resulta ventajosa para la empresa B, por lo que se suele realizar cada cuatro años.

El tipo de interés incremental para el fabricante se sitúa en el 6 %

SOLUCIÓN:

Caso 1. La operación no es recurrente con este cliente, siendo la primera y única que se prevé con el mismo.

Según el ICAC, desde el punto de vista del cliente, cabría presumir que la permuta tuviese que calificarse como comercial.

En nuestra opinión, desde el punto de vista del fabricante, como la venta de estas máquinas es su actividad habitual, se trataría las máquinas nuevas entregadas como una venta, cuya contraprestación se recibiría mediante las máquinas antiguas y una contraprestación en efectivo.

1. Por la venta de las maquinarias nuevas.

2.420.000	430	Cliente	a	Ventas de maquinaria H.P. IVA repercutido 21 % sobre 2.000.000	700 477	2.000.000 420.000
-----------	-----	---------	---	--	------------	----------------------

2. Por el cobro de los clientes, mediante aportaciones no dinerarias (máquinas antiguas) y monetaria.

1.700.000	600	Compras de maquinaria	a	Cientes	430	2.420.000
357.000	472	H.P. IVA soportado.				
363.000	57x	21% s/ 1.700.000 Tesorería 300.000 + 63.000 Diferencia IVA.				

Diferencia de IVA: Se trata de la diferencia existente entre el IVA repercutido y el IVA soportado, que será por cuenta del cliente: $420.000 - 357.000 = 63.000$ euros.

Caso 2. La operación es recurrente con este cliente, pues viendo las condiciones en las que se establece resulta ventajosa para la empresa B, por lo que se suele realizar cada cuatro años.

Según el ICAC el aspecto medular a considerar que cabría analizar el fondo económico de la operación sobre la forma jurídica. Entrando en el fondo de la cuestión que se plantea cabe señalar que si a la vista del contrato fuera posible apreciar, en el momento inicial (entrega de la maquinaria), un incentivo económico significativo en la empresa “B” para cada cinco años renovar las máquinas.

En definitiva y como conclusión, en la medida que a la vista de los antecedentes y circunstancias de la operación de compraventa se pueda apreciar un incentivo económico significativo para devolver los elementos a cambio de un precio determinado desde el inicio del acuerdo, los efectos económicos del contrato no serán los propios o inherentes a la adquisición de un activo a título de propiedad, sino que por el contrario se tornarán en los típicos de un contrato de arrendamiento.

Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo sería lógico concluir que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta. En nuestro caso supone casi el 90 % de su valor. Por lo tanto, obviamente existe un incentivo importante para la empresa B.

En consecuencia, se considerará como una operación de arrendamiento operativo. De modo que la cantidad entregada al principio se considerará un importe anticipado del arrendamiento a cuatro años.

En cuanto a la cantidad recibida al principio por la adquisición de los elementos, en nuestra opinión, y al ser a largo plazo se debería registrar por su coste amortizado, e ir reconociendo el interés en los años siguientes como un gasto financiero, al tipo del 6 % tipo incremental para la empresa.

En el momento inicial la empresa A no dará de baja el valor de las 12 máquinas antiguas vendidas, y las mantendrá en su inventario. La cantidad recibida se registrará como un anticipo de los arrendamientos operativos futuros a largo plazo.

Según lo expuesto anteriormente, se trata de una operación financiera.

363.000	57x	Tesorería	a	Deudas a largo plazo	171	300.000
357.000	472	H.P. IVA soportado.	a	H. Publica IVA repercutido. 21 % sobre 2.000.000	477	420.000
		21% s/ 1.700.000				

NOTA: Existe IVA porque desde el punto de vista fiscal es una venta de vehículos.

La empresa A mantendrá en su activo los vehículos y los amortizará o en su caso registrará el deterioro correspondiente.

Al ser una operación financiera, deberá periodificarse durante cuatro años siguiendo un criterio financiero estimándose un interés del 6 %, según el cuadro de amortización que habrá de ser calculado para el fabricante.

El cálculo de la amortización para la imputación de los ingresos será el siguiente:

$$300.000 = C \times \frac{1 - (1 + 0,06)^{-4}}{0,06}$$

De donde $C^1 = 86.577,45 \text{ €}$

Según este criterio, el cuadro de amortización será:

AÑOS	COSTE AMORTIZADO	CUOTA ANUAL	INTERESES	AMORTIZACIÓN
0	300.000,00			
1	231.422,55	86.577,45	18.000,00	68.577,45
2	158.730,46	86.577,45	13.885,35	72.692,09
3	81.676,84	86.577,45	9.523,83	77.053,62
4	-	86.577,45	4.900,61	81.676,84
	TOTAL	346.309,79	46.309,79	300.000,00

Por lo tanto, la cuota anual según el cuadro de amortización es de 86.577,45 euros que corresponderá a los ingresos que la empresa A debe registrar anualmente como consecuencia del arrendamiento operativo durante ese periodo. Esta cuota se descompone en cada uno de los dos años en dos partes:

- Gastos financieros por intereses: Se reconocerán anualmente en la cuenta de resultados como consecuencia del crédito concedido por la empresa B por el pago anticipado durante cuatro años de la cantidad estipulada por el derecho de arrendamiento operativo. Es una deuda a largo plazo (anticipo) que devenga un interés del 6 % anual. Se trata de un pasivo financiero que según la norma de registro y valoración 9ª del NPGC 2007 debe registrarse por su coste amortizado con los intereses correspondientes.
- Amortización: Será la cancelación de la deuda con la empresa B que se amortizará como consecuencia de la aplicación del devengo en cuatro años.

La suma del interés y la amortización será igual a la cuota del ejercicio que debe ser registrada como ingreso ordinario del ejercicio “ingresos por arrendamientos”. De este modo, se separa perfectamente el resultado financiero del de explotación.

En consecuencia, el registro contable será:

Año 1:

Por el gasto financiero correspondiente a la deuda reconocida con la empresa B:

18.000	662	Intereses de a	Deudas a largo plazo	171	18.000
--------	-----	----------------	----------------------	-----	--------

¹ Se puede calcular mediante la función PAGO, función financiera de la hoja de cálculo EXCEL.

Por el ingreso de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Prestaciones de servicios”.

86.577,45	171	Deudas a largo plazo	a	Ingresos por arrendamientos	752	86.577,45
-----------	-----	----------------------	---	-----------------------------	-----	-----------

NOTA: Entendemos que por estos ingresos por motivo del arrendamiento operativo no se devengará IVA ya que a efectos fiscales se ha considerado una venta de vehículos.

La empresa A mantendrá en su activo los vehículos y los amortizará o en su caso registrará el deterioro correspondiente.

A efectos prácticos no hemos tenido en cuenta la reclasificación de largo a corto plazo.

Año 2:

Por el gasto financiero correspondiente a la deuda reconocida con la empresa B:

13.885,35	662	Intereses de deudas	a	Deudas a largo plazo	171	13.885,35
-----------	-----	---------------------	---	----------------------	-----	-----------

Por el ingreso de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Prestaciones de servicios”.

86.577,45	171	Deudas a largo plazo	a	Ingresos por arrendamientos	752	86.577,45
-----------	-----	----------------------	---	-----------------------------	-----	-----------

NOTA: Entendemos que por estos ingresos por motivo del arrendamiento operativo no se devengará IVA ya que a efectos fiscales se ha considerado una venta de vehículos.

La empresa A mantendrá en su activo los vehículos y los amortizará o en su caso registrará el deterioro correspondiente.

A efectos prácticos no se ha tenido en cuenta la reclasificación de largo a corto plazo.

Año 3:

Por el gasto financiero correspondiente a la deuda reconocida con la empresa B:

9.523,83	662	Intereses de deudas	a	Deudas a largo plazo	171	9.523,83
----------	-----	---------------------	---	----------------------	-----	----------

Por el ingreso de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Prestaciones de servicios”.

86.577,45	171	Deudas a largo plazo	a	Ingresos por arrendamientos	752	86.577,45
-----------	-----	----------------------	---	-----------------------------	-----	-----------

NOTA: Entendemos que por estos ingresos por motivo del arrendamiento operativo no se devengará IVA ya que a efectos fiscales se ha considerado una venta de vehículos.

La empresa A mantendrá en su activo los vehículos y los amortizará o en su caso registrará el deterioro correspondiente.

A efectos prácticos no hemos tenido en cuenta la reclasificación de largo a corto plazo.

Año 4:

Por el gasto financiero correspondiente a la deuda reconocida con la empresa B:

4.900,61	662	Intereses de a	Deudas a largo plazo	171	4.900,61
		deudas			

Por el ingreso de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Prestaciones de servicios”.

86.577,45	171	Deudas a largo plazo	a	Ingresos por arrendamientos	752	86.577,45
-----------	-----	----------------------	---	-----------------------------	-----	-----------

NOTA: Entendemos que por estos ingresos por motivo del arrendamiento operativo no se devengará IVA ya que a efectos fiscales se ha considerado una venta de vehículos.

La empresa A mantendrá en su activo los vehículos y los amortizará o en su caso registrará el deterioro correspondiente.

A efectos prácticos no se ha tenido en cuenta la reclasificación de largo a corto plazo.

Al finalizar el año 4, la cuenta 171. Deudas a largo plazo tendrá un saldo de 0 euros y se habrá imputado el coste pagado por las nuevas máquinas durante los cinco años, ya que al finalizar este periodo se volverá a producir la renovación de las mismas.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.