

## ***Caso práctico sobre el tratamiento contable de activos destinados a pruebas y promoción.***

04/09/2023

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

En ocasiones para poder realizar la venta de sus productos, la empresa fabrica una serie de activos con el fin de promocionarlos. Estos activos son cedidos a sus clientes para que efectúen pruebas, y en caso de estar interesados proceder a su venta con las especificaciones para cada comprador. El problema, es que, en ocasiones, estos equipos que se ceden para pruebas no son vendidos, por lo tanto, desde el momento inicial no se pueden catalogar como ventas.

En este sentido, la consulta del ICAC núm. número 2 del BOICAC número 134, trata sobre el reconocimiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción.

La cuestión concreta planteada en la consulta es si los importes desembolsados para la fabricación de los equipos de telecomunicaciones por la propia empresa, que van a ser cedidos, pueden ser considerados como gastos promocionales y, en ese caso, si estos gastos pueden distribuirse en uno o varios ejercicios siguiendo algún tipo de criterio tecnológico.

En primer lugar, el ICAC indica que en la medida en que los equipos de telecomunicaciones cumplan la definición de activo prevista en el apartado 4º. Elementos de las cuentas anuales, del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como los criterios de reconocimiento recogidos en el apartado 5º, se registrará como activo en el balance de la empresa.

En particular, el apartado 4º del MCC define los activos como:

“Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.”

En cuanto a su reconocimiento, el apartado 5º del MCC, establece lo siguiente:

“Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.”

En segundo lugar, la cuestión que ha de plantearse el consultante es si dichos equipos deben ser considerados como inmovilizado material o como existencias. Respecto a éstas, hay que indicar que, la quinta parte del PGC define las existencias, en el grupo 3, de la siguiente forma:

“Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”.

El ICAC concluye que, con carácter general, tendrán la consideración contable de existencias los elementos destinados a la venta como actividad ordinaria de la empresa, y aquellos elementos vinculados a la empresa de manera permanente pertenecerán al inmovilizado, calificándose en este caso como inmovilizado material.

No obstante, en el caso de que las finalidades por las cuales fueron adquiridos varíen, existe la posibilidad de transferencia de elementos del inmovilizado a existencias o de existencias a inmovilizado.

A mayor abundamiento el ICAC señala el criterio expresado por este Instituto en la consulta 2 del BOICAC N° 100, sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos, si bien la cuestión planteada es distinta a la de esta consulta, la conclusión alcanzada tiene la misma validez, y es la siguiente:

“(…) Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.”

Por lo tanto, resulta fundamental determinar si la entrega de estos equipos debe considerarse una venta porque en algunos casos termina produciéndose, o una cesión de un inmovilizado porque después de las pruebas se devuelven a la empresa, tras la venta de otro producto, de modo que los activos pueden ser cedidos nuevamente en pruebas con otro contrato.

En el primer caso, los ingresos no deben ser reconocidos hasta que el cliente complete el periodo de prueba y acepte el producto. En ese momento, se reconocerán los ingresos, pero no antes.

En el segundo caso, nos encontraríamos con un contrato con dos obligaciones de cumplimiento que habría que separar y valorar, por un lado, el arrendamiento de los bienes cedidos y por otro la entrega de otro producto.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Veamos un caso práctico.

Una empresa que se dedica a la fabricación de equipos de telecomunicaciones, con el fin de su promoción, tiene un stock de equipos de conmutadores privados consistente en las centralitas telefónica privada, a la que comúnmente se la refiere bajo la sigla PBX.

Estos equipos son cedidos a sus clientes para que efectúen pruebas, y en caso de estar interesados proceder a su venta con las especificaciones de cada comprador. Los equipos que se ceden para pruebas en la mayoría de los casos no son vendidos.

El coste de estos equipos que son cedidos a los clientes para que efectúen pruebas asciende a 4.000.000 de euros. Su vida útil es de 5 años. Amortización lineal.

Registrar lo que proceda en los dos casos siguientes:

Caso a): Solamente se produce la entrega a prueba de estos equipos y al finalizar el segundo año hay unos equipos que se van a vender, su coste asciende a 1.500.000 euros. El precio de venta se establece en 1.800.000 euros. (IVA 21 %)

Caso b): Los equipos se entregan junto con un contrato de suministro de telefonía por un importe de 300.000 euros anuales. En el mercado, el arrendamiento anual de estos equipos se establece en 50.000 euros.

Solución.

Caso a): Solamente se produce la entrega a prueba de estos equipos y al finalizar el segundo año hay unos equipos que se van a vender, su importe asciende a 1.500.000 euros. El precio de venta se establece en 1.800.000 euros.

El coste de estos equipos se considerará inmovilizado material por parte de la empresa.

4.000.000	(219) Otro inmovilizado material	(731) Trabajos realizados para el inmovilizado material	4.000.000
-----------	----------------------------------	---	-----------

Amortización anual:  $4.000.000 / 5 \text{ años} = 800.000$  euros.

800.000	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada material	800.000
---------	--	---------------------------------------	---------

En la memoria se suministrará la información adecuada.

Transcurridos dos años una parte de estos equipos se destinan a la venta: Valor inicial 1.500.000 euros. Amortización acumulada 600.000 euros. (300.000 euros x dos años)

900.000	(60x) Transferencia de inmovilizado a existencias	(219) Otro inmovilizado material	1.500.000
---------	---	----------------------------------	-----------

600.000	(281) acumulada material	Amortización inmovilizado		
---------	--------------------------	---------------------------	--	--

A continuación, se registra la venta de los equipos:

2.178.000	(430) Clientes.	(700) Venta de equipos telecomunicaciones	1.800.000
		(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	378.000

Obviamente el resultado de la operación ascenderá a 900.000 euros (1.800.000 – 900.000)

Caso b): Los equipos se entregan junto con un contrato de suministro de telefonía por un importe de 300.000 euros anuales. En el mercado, el arrendamiento anual de estos equipos se establece en 50.000 euros anuales.

Según el ICAC (consulta 2 del BOICAC N° 100) indica que “.....al analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos (NRV 8ª. “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”) y al suministro de bienes (NRV 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios”).

*Es decir, cabría concluir que en el contrato que se ha firmado además de la venta de bienes existe un arrendamiento operativo implícito, y que la contraprestación recibida retribuye ambos componentes del acuerdo, la venta de reactivos y dicho arrendamiento.*

*De acuerdo con esta calificación, se procedería al reconocimiento de los dos tipos de ingresos en proporción a su valor relativo, siempre y cuando la consultante pudiera asignar de forma razonable un valor separado a la cesión de los equipos.*

*Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”*

El precio total estipulado establecido en el contrato de telefonía (300.000 euros anuales) se tendrá que distribuir entre las dos obligaciones de cumplimiento (arrendamiento de equipos y ventas por servicios de telecomunicaciones) de una forma proporcional al valor razonable de cada una de ellas, del modo siguiente:

Valor del arrendamiento anual: 50.000 euros. Porcentaje 14,29 %  
 Valor contrato telefonía anual: 300.000 euros. Porcentaje 85,71 %  
 Total ..... 350.000 euros.

Distribución del valor será:

Primer año:

Arrendamiento de equipos en el primer año 300.000 euros x 14,29 % = 42.870 euros.

Ventas de servicios de telefonía en el primer año: 300.000 euros x 85,71 % = 257.130 euros.

Total, primer año 300.000 euros.

Año 1.

El coste de estos equipos se considerará, también, inmovilizado material por parte de la empresa.

4.000.000	(219) Otro inmovilizado material	(731) Trabajos realizados para el inmovilizado material	4.000.000
-----------	----------------------------------	---	-----------

Amortización anual: 4.000.000 / 5 años = 800.000 euros.

800.000	(681) Amortización inmovilizado material	(281) Amortización acumulada material	800.000
---------	--	---------------------------------------	---------

En la memoria se suministrará la información adecuada.

Por las transacciones del primer año:

Arrendamiento de equipos 300.000 euros x 14,29 % = 42.870 euros.

Ventas de servicios de telefonía en el primer año: 300.000 euros x 85,71 % = 257.130 euros.

Total, primer año 300.000 euros.

363.000	(430) Clientes	(70x) servicios de telefonía	257.130
		(752) Ingresos por arrendamientos	42.870
		(477) H. Pública IVA repercutido	63.000

**NOTA:** El cobro se realizará en función de las estipulaciones del contrato.

*Se dará cumplida información en la memoria.*

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.