

CASO PRÁCTICO SOBRE VENTAS DE INMOVILIZADO POR RENOVACIÓN ENTREGANDO A CAMBIO OTRO TOTALMENTE AMORTIZADO, DE FORMA REITERADA

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

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

En ocasiones los fabricantes de un bien, acuerdan con su cliente renovar el inmovilizado totalmente amortizado o casi totalmente amortizado, valorándolo de una forma aceptable para su cliente, lo cual provoca que se pueda realizar con facilidad la renovación.

Por ejemplo, estamos hablando de empresas de transporte en la cual pueden renovar los camiones o autobuses de la flota entregando los antiguos, casi totalmente amortizados, a cambio de unos vehículos nuevos. Hay ocasiones en las que el fabricante ofrece condiciones muy ventajosas con el fin de aumentar sus ventas. Estas condiciones se ofrecen de una forma reiterada a los clientes.

Para la empresa de transportes resulta ventajosa realizar esta operación, y para el fabricante también, pues de este modo fideliza a su cliente, y puede incrementar sus ventas. El fabricante, con los vehículos antiguos recuperados, puede realizar un acondicionamiento y reparaciones oportunas para que puedan seguir funcionando en el mercado de segunda mano.

Es este un tema muy actual y que ha sido objeto de consulta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la consulta número 8 del BOICAC número 113/marzo 2018, sobre el 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.

En la consulta, se explica que una empresa ha llegado a un acuerdo con un proveedor para la compra de 3 máquinas nuevas, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de 7 máquinas usadas, que están totalmente amortizadas.

El proveedor emitirá la correspondiente factura por las 3 máquinas nuevas y la consultante emitirá también una factura por las 7 usadas, por un importe que supone un 88,57% del importe facturado por las máquinas nuevas.

El componente monetario entregado como parte de la contraprestación supone, en consecuencia, un 11,43 % del importe total facturado por las máquinas nuevas.

La cuestión planteada es como se debe considerar contablemente esta operación.

El ICAC, en primer lugar, recuerda que el tratamiento contable de las operaciones realizadas con el fin de recuperar la capacidad productiva de elementos del inmovilizado material a su nivel inicial, está específicamente previsto en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Dentro de su Norma Segunda. Valoración posterior, apartado 2. Actuaciones sobre el inmovilizado material, subapartado 2.2. Renovación del inmovilizado material se define la renovación como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

Se prevé también en la norma que, en caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la Norma Tercera de la Resolución.

Este parece ser el caso consultado en el que se entregan las máquinas a sustituir como pago parcial de las máquinas nuevas, esto es, una operación de permuta.

La contabilización de las operaciones de permuta se regula en el apartado 1.3 de la NRV 2ª del PGC, en los siguientes términos:

“1.3. Permutas. A efectos de este Plan General de Contabilidad, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.”

También, en su desarrollo, en el apartado 2.3 de la Norma Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material, apartado 2. Permutas de inmovilizado material, de la RICAC, se establece que:

“Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.”

En consecuencia, en una primera aproximación y en aplicación de la regla que se ha reproducido, en principio, tal vez cabría presumir que la permuta tuviese que calificarse como comercial.

Por lo tanto, si es este el caso, la empresa reconocería el bien recibido por el valor razonable del activo entregado más la contrapartida monetaria que se hubiera acordado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

No obstante, esta solución es una primera aproximación, porque el ICAC indica que, sin perjuicio de lo anterior, a la vista de los hechos descritos, es preciso realizar las siguientes observaciones.

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).

Después de estas precisiones, el ICAC concluye que en el caso que nos ocupa parece claro que el registro contable de los hechos en función de la calificación jurídica lleva a presentar unas magnitudes en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias que no reflejan la realidad económica del acuerdo.

Para resolver estas situaciones, el artículo 34.2 del Código de Comercio expresa que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Por ello, en cumplimiento de este principio, antes de calificar la operación como una permuta comercial o no comercial, sería preciso analizar si el fondo económico de los acuerdos alcanzados es la cesión del control del derecho de uso sobre las máquinas por un periodo inferior a su vida

económica a cambio de un precio, cuyo importe se ha predeterminado por diferencia entre la contraprestación acordada a cambio de las máquinas en el momento inicial y el valor residual garantizado por el proveedor.

Pues bien, si el resultado del citado análisis confirma esta hipótesis, como parece inferirse de los términos del acuerdo, la operación debería calificarse a efectos contables como un arrendamiento operativo cuya contabilización está regulada en la NRV 8ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar del PGC, y en esta línea el ICAC público ya la consulta 6 del BOICAC nº 106, de junio de 2016, en la que hizo una interpretación de este tema en el caso del tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento operativo implícitos en una operación de compraventa cuando el adquirente dispone de una opción de venta al proveedor cuando finaliza un determinado periodo de uso.

En conclusión, podríamos decir que para determinar el tratamiento adecuado a este tipo de operaciones, hay que poner hincapié en el fondo económico de las mismas con independencia de su instrumentalización jurídica, de tal modo que puede suceder dos cosas:

1. Estas operaciones de renovación no son recurrentes. En este caso, nos encontramos con una operación de permuta, que será catalogada de comercial o no comercial en función de los flujos futuros de caja estimados y su calendario de recuperación.

Estas operaciones de renovación son recurrentes entre el cliente y el fabricante. En este sentido el ICAC entiende que, al centrarse en el fondo económico de la operación con independencia de su instrumentalización jurídica, es intrascendente que la opción de reventa por parte del cliente exista en el contrato o no existe. En este caso hay que aplicar el contenido de la consulta núm. 6 del BOICAC nº 106, de junio de 2016, sobre la cual nosotros ya realizamos un caso práctico sobre tratamiento contable en las empresas “rent a car” de los vehículos adquiridos con pacto de recompra.” para InformaRec Boletín del Registro de Expertos Contables del Consejo de Economistas de España. Boletín núm. 132, de 2 de noviembre de 2016. Puede verse [PINCHANDO AQUÍ](#).

En este caso, resulta fundamental determinar si la transferencia de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes se ha producido o no con la transacción, de tal modo, que el fondo de la cuestión 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 adquirente para ejercitar la venta 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. Es el caso que nos ocupa en la consulta, porque se desprende que el precio de reventa posterior se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo. Por lo tanto, sería lógico concluir que el adquirente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la operación de reventa, como es el caso planteado que se adquieren los elementos antiguos por un importe que supone casi el 90 % del valor de los nuevos elementos. Si es así, la operación se catalogaría de arrendamiento operativo.

Veamos un caso práctico:

La sociedad A ha llegado a un acuerdo con un proveedor (sociedad B) para la compra de 3 máquinas nuevas, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de 7 máquinas usadas, que están totalmente amortizadas.

Las máquinas se utilizan para prestar servicios a los clientes.

El proveedor emitirá la correspondiente factura por las 3 máquinas nuevas por 1.000.000 de euros más el IVA, y la empresa A emitirá también una factura por las 7 usadas, por un importe de 885.700 euros más el IVA.

El componente monetario entregado como parte de la contraprestación supone, ascenderá a 114.300 euros más el IVA correspondiente.

SE PIDE:

Registrar la operación para la sociedad A en los dos casos siguientes:

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

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

El tipo de interés incremental para la empresa A se sitúa en el 6 %

SOLUCIÓN:

Sociedad A:

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

Por lo tanto, cabría presumir que la permuta tuviese que calificarse como comercial.

En tal caso, **la empresa reconocería el bien recibido por el valor razonable del activo entregado más la contrapartida monetaria que se hubiera acordado**, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Valor de los bienes recibidos:

- Valor razonable de los bienes entregados: 885.700 euros.

- Importe a entregar en efectivo: 114.300 euros.

Valor razonable del bien recibido 1.000.000 euros

1.000.000	213y	Maquinaria.	a	Maquinaria	213x	0
210.000	472	H.P. Iva soportado		H.P. IVA repercutido	477	185.997
				21 % sobre 885.700		
				Beneficio precedente	770	885.700
				inmovilizado material		
				Proveedores de	161/	138.303
				inmovilizado cp/lp	523	
				114.300 + 24.003		
				diferencia en el IVA.		

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

Según el ICAC el aspecto medular a considerar que cabría analizar el fondo económico de la operación sobre la forma jurídica, y determinar si los efectos combinados de las cláusulas del contrato están más cerca de los típicos que produce su adquisición (para lo que es habitual emplear el negocio de compraventa), en cuyo caso, forma jurídica y fondo económico serían coincidentes, o de las consecuencias que se derivan de los acuerdos de arrendamiento operativo, lo que llevaría a contabilizar la operación como un negocio análogo a estos arrendamientos.

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 “A” para cada cinco años renovar la flota

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 vehículos 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 A. La inexistencia formal en el contrato de la opción de recompra no es relevante a efectos del ICAC.

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 dos años.

En cuanto a la cantidad entregada al principio por la adquisición de los vehiculas, en nuestra opinión, y por analogía con el criterio seguido por el ICAC en la consulta número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009, que utiliza el epígrafe VII. “Deudores comerciales no corrientes” del activo del balance, dentro de la partida “Periodificaciones a largo plazo”. Para ello utilizaremos la cuenta 44x Deudores comerciales no corrientes.

114.300	44x	Deudores comerciales no corrientes	a a	Tesorería H.P. IVA repercutido	57x 477	138.303 185.997
210.000	472	H.P. Iva soportado				

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

La duración prevista es de 5 años. Por lo tanto, habrá que realizar

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

$$114.300 = C \times \frac{1 - (1 + 0,06)^{-5}}{0,06}$$

De donde $C^1 = 27.134,41 \text{ €}$

NOTA: Hemos seguido el mismo criterio financiero que sigue el ICAC en el registro contable de los derechos de superficie. Consulta número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009 y Consulta número 1 del BOICAC número 96/diciembre 2013

Según este criterio, el cuadro de amortización será:

AÑOS	COSTE AMORTIZADO	CUOTA ANUAL	INTERESES	AMORTIZACIÓN
0	114.300			
1	94.024	27.134,41 €	6.858	20.276
2	72.531	27.134,41 €	5.641	21.493
3	49.748	27.134,41 €	4.352	22.783
4	25.598	27.134,41 €	2.985	24.150
5	-	27.134,41 €	1.536	25.598

De tal modo que, la cuota anual de 27.134,41 euros del cuadro de amortización corresponderá a los gastos que la empresa A debe registrar anualmente como consecuencia de la tenencia de las maquinas durante cinco años. Esta cuota se descompone en cada uno de los dos años en dos partes:

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

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

- Amortización: Será la cancelación del crédito concedido con el anticipo, esto es, la amortización del principal como consecuencia de la cancelación del crédito por el devengo.

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

En consecuencia, el registro contable será:

Año 1:

Por el ingreso financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

6.858	44x	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingreso de créditos	762	6.858
-------	-----	------------------------------------	---	---------------------	-----	-------

Por el gasto de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Arrendamientos y cánones”.

27.134,41	621	Arrendamientos y cánones	a	Deudores comerciales no corrientes	44x	27.134,41
-----------	-----	--------------------------	---	------------------------------------	-----	-----------

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

Año 2:

Por el ingreso financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

5.641	44x	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingreso de créditos	762	5.651
-------	-----	------------------------------------	---	---------------------	-----	-------

Por el gasto de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Arrendamientos y cánones”.

27.134,41	621	Arrendamientos y cánones	a	Deudores comerciales no corrientes	44x	27.134,41
-----------	-----	--------------------------	---	------------------------------------	-----	-----------

Año 3:

Por el ingreso financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

4.352	44x	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingreso de créditos	762	4.352
-------	-----	------------------------------------	---	---------------------	-----	-------

Por el gasto de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Arrendamientos y cánones”.

27.134,41	621	Arrendamientos y cánones	a	Deudores comerciales no corrientes	44x	27.134,41
-----------	-----	--------------------------	---	------------------------------------	-----	-----------

Año 4:

Por el ingreso financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

2.985	44x	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingreso de créditos	762	2.985
-------	-----	------------------------------------	---	---------------------	-----	-------

Por el gasto de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Arrendamientos y cánones”.

27.134,41	621	Arrendamientos y cánones	a	Deudores comerciales no corrientes	44x	27.134,41
-----------	-----	--------------------------	---	------------------------------------	-----	-----------

Año 5:

Por el ingreso financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

1.536	44x	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingreso de créditos	762	1.536
-------	-----	------------------------------------	---	---------------------	-----	-------

Por el gasto de explotación por el arrendamiento operativo. Corresponderá una cuenta de “Arrendamientos y cánones”.

27.134,41	621	Arrendamientos y cánones	a	Deudores comerciales no corrientes	44x	27.134,41
-----------	-----	--------------------------	---	------------------------------------	-----	-----------

Al finalizar el año 5, la cuenta 44x Deudores comerciales no corrientes 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/>