



PILAR GARCÍA GIMÉNEZ
LUIS ALBERTO GRACIA GALLEGO

Profesores del CEF

BOICAC núm.55, 09-2003. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una opción de compra sobre un determinado bien.

Respuesta:

La consulta plantea el tema relativo al tratamiento contable de un contrato que consiste en abonar una determinada cantidad por el derecho a ejercer una opción de compra en un plazo de seis meses.

En el momento de la firma del contrato no existe seguridad de que se va a ejercer la citada opción de compra. A este respecto hay que tener en cuenta que el principio de prudencia contenido en la primera parte del PGC señala: «... los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.»

De acuerdo con lo anterior y en aplicación de este principio, en la medida que existan dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra o sobre su posibilidad de transmisión, el importe entregado en concepto de derecho de opción de compra deberá tratarse como un gasto del ejercicio. Si por el contrario se dieran las circunstancias necesarias para considerar que la opción de compra adquirida tiene un valor económico, el importe de la misma se registrará en el activo del balance de acuerdo con su destino. Si finalmente se ejecutara la opción, dicho importe formará parte del valor del bien sin que en ningún caso pueda superar el valor del activo adquirido el de mercado del mismo.

En relación con la contabilización de la operación anterior por parte de la empresa que concede la opción de compra, ésta deberá reflejar en el pasivo del balance el importe recibido del citado derecho atendiendo a la naturaleza que tuviese en esta última empresa, considerándose ingreso cuando se ejecute la opción, en cuyo caso habría que considerar la operación globalmente, o cuando venza el plazo previsto para su ejecución sin que se haya ejercido la misma.

EJEMPLO:

Se ha realizado un contrato de opción de compra sobre un bien de naturaleza rústica, en virtud del cual una de las partes –el Concedente, llamada empresa «X»– atribuye a la otra –el Beneficiario de la opción, denominado empresa «Y»– un derecho que le permite decidir al llegar el vencimiento, estipulado en seis meses, y de manera unilateral, la celebración del contrato de compra sobre la finca de naturaleza rústica descrita en el señalado contrato de opción, o no ejercitarlo.

En dicho contrato el Concedente ha recibido una contraprestación de 600.000 €.

El Beneficiario, por su parte, decide inscribir en el Registro de la Propiedad dicha opción sobre bien inmueble ya que constituye un derecho real. El acto registral genera globalmente unos costes del 0,1% del valor del derecho registrado.

No se tengan en cuenta los aspectos fiscales.

Solución:

La respuesta a esta consulta n.º1 del BOICAC n.º 55 se orienta hacia un doble enfoque en función de si existen o no dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra; planteamiento similar al «Leasing».

De haber duda razonable es gasto del ejercicio y en caso contrario tiene valor económico y se registrará en el activo del balance.

Del enunciado planteado se podría deducir que no hay dudas razonables del ejercicio de la opción de compra, por el propio hecho de la inscripción del derecho de opción en el registro de la propiedad.

CONTABILIDAD DE LA EMPRESA «Y» (BENEFICIARIA)

a) Momento del contrato y entrega de la contraprestación:

600.000	<i>Derechos de opción sobre bienes rústicos (21-)</i>	<i>a Tesorería (57)</i>	600.000
_____ x _____			.../...

.../...

b) Acto registral:

600	Derechos de opción sobre bienes rústicos (21-)	
	a Tesorería (57)	600
_____ x _____		

c) Transcurridos los seis meses se ejerce la opción de compra. La finca objeto de compra/venta estaba tasada en 1.500.000 €, valor aceptado por las partes y dentro de los valores normales de mercado. La contraprestación inicial forma parte del valor del bien:

1.500.600	Terrenos y bienes naturales (220)	
	a Derechos de opción sobre bienes rústicos (21-)	900.000
	a Tesorería (57)	600.600
_____ x _____		

CONTABILIDAD DE LA EMPRESA «X» (CONCEDENTE)

Recibe la contraprestación. La naturaleza de esta finca en la contabilidad de la Empresa «X» es de tráfico, ya que el objeto social es la compra/venta de terrenos:

600.000	Tesorería (57)	
	a Anticipos de clientes por opción de compra en venta de fincas (437)	600.000
_____ x _____		

Por la venta en firme de la finca, objeto de la opción de compra, en 1.500.000 € aplicando el anticipo:

600.000	Anticipos de clientes por opción de compra en venta de fincas (437)	
900.000	Tesorería (57)	
	a Venta de parcelas rústicas (70-)	1.500.000
_____ x _____		

BOICAC núm.54, 06-2003. Consulta 3**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable de los ingresos obtenidos por una empresa de restauración por «tickets restaurant» y «cheques gourmet», abonados por las empresas que tienen concertado un convenio con aquélla, así como las comisiones abonadas a dichas empresas.

Respuesta:

En relación con los ingresos generados por los tickets, el tratamiento contable que debe darse es el de ingresos del ejercicio en que se devengan, reflejándose por el importe íntegro que figura en las facturas emitidas, contabilizándose en atención a la naturaleza de los mismos, formando parte del importe neto de la cifra de negocios. Con relación a las comisiones abonadas a las empresas, habrá que tener en cuenta la norma séptima «Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta», incluida en la Resolución de 9 de mayo de 2000, de este Instituto por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, que establece: «Las comisiones de ventas se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación». De lo anterior se desprende que el tratamiento contable que debe darse a las comisiones de venta o prestación de servicios abonadas por la empresa a comisionistas en la realización de su actividad, se considerarán gastos del ejercicio en que se devenguen, y se contabilizarán exclusivamente atendiendo a su naturaleza; a este respecto, hay que indicar que en la medida en que la empresa realice estos gastos para el desarrollo de su actividad, con el fin de conseguir la captación de clientes, los citados importes deberán figurar en la partida «Servicios exteriores» o de «Otros gastos de explotación», según la empresa formule el modelo normal o abreviado, respectivamente, de la cuenta de pérdidas y ganancias.

EJEMPLO:

El restaurante vegetariano «EL GUISANTE SABROSO» forma parte de la red de restaurantes acogidos al servicio «tickets restaurant» de la empresa ACCOR. Durante el mes de septiembre del año 2003 ha vendido 600 menús de 7,8 euros, IVA incluido cada uno. El 65% del total se ha cobrado por caja en el momento de la consumición. El resto se cobrará a principios del mes de octubre mediante el canje de los «tickets restaurant» en el banco donde la empresa tiene su cuenta corriente.

La comisión cobrada por ACCOR es el 1,1% sobre el precio del menú.

.../...

.../...

SE PIDE:

- a) Contabilizar la venta de menús del mes de septiembre y el cobro de los vales en el mes de octubre.
- b) ¿Cómo deben registrarse estas operaciones si se producen en el mes de diciembre del año 2003?

Solución:

Los tickets son vales que sustituyen al dinero a la hora de pagar la cuenta en los restaurantes.

Cualquier empresa puede contratar el servicio, con el número de talonarios a emitir, la cantidad de vales por talonario y el valor de cada uno de ellos a su elección. En la medida en que no superen la cantidad de 7,81 euros por día, no se consideran retribución en especie a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, son totalmente deducibles como gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

En cada vale se debe especificar la compañía que presta el servicio y la empresa contratante. El vale puede ser nominativo o no. El trabajador puede elegir cualquier restaurante asociado a la cadena.

El restaurante cobra con el vale, lo deposita en un banco o caja de ahorros y éstos reintegran por cheque o transferencia bancaria el importe del vale, deducida la comisión del servicio que constituye la retribución para la empresa emisora de los vales.

De acuerdo con lo que establece la contestación a la consulta «Sobre el tratamiento contable de los ingresos obtenidos por una empresa de restauración por «tickets restaurant» y «cheques gourmet», abonados por las empresas que tienen concertado un convenio con aquélla, así como las comisiones abonadas a dichas empresas», la forma de contabilizar la operación es la siguiente:

- a) El ingreso generado por los tickets debe considerarse ingreso del ejercicio en que se devenga, contabilizándose por su importe íntegro (no hay que deducir la comisión) que formará parte de la cifra de negocios del restaurante.
- b) Las comisiones abonadas a las empresas deben contabilizarse como gastos del ejercicio en que se devenguen los ingresos correspondientes y atendiendo a su naturaleza dentro del resultado de explotación de la empresa.

Por la venta durante el mes de septiembre de los menús a cobrar por caja:

3.042	Caja (570) (390 × 7,8)		
		a Ventas de menús (700.1) (390 × 7,29)	2.843,1
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477) (390 × 0,51)	198,9
		x	.../...

.../...

Por la venta durante el mes de septiembre de los menús canjeados por vales:

1.638	Clientes, ACCOR (430) (210 × 7,8)		
		a	Ventas de menús (700.2) 1.530,9 (210 × 7,29)
		a	Hacienda Pública, IVA re- percutido (477) 107,1 (210 × 0,51)
	—————	x	—————

El precio total del menú se desglosa de la siguiente manera: $7,8/1,07 = 7,29$ que es el precio del menú sin IVA, siendo el importe del IVA repercutido de 0,51.

La comisión por menú es de: $7,29 \times 1,1\% = 0,08$. Esta comisión está exenta de IVA según la Resolución de la Dirección General de Tributos de 5 de noviembre de 1986 (BOE de 28 de noviembre) y por aplicación del artículo 20.1.18 h) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerar los «tickets restaurant» medios de pago.

Por el cobro en el mes de octubre de los vales:

16,8	Comisión tickets (629.1) (210 × 0,08)		
1.621,2	Bancos, c/c (572)	a	Clientes, ACCOR (430) 1.638
	—————	x	—————

Si la operación se realizase en el mes de diciembre, las ventas de menús se contabilizarían de la misma manera. Sin embargo, por el devengo de la comisión a favor de ACCOR se debería hacer el siguiente apunte en el mes de diciembre de 2003:

16,8	Comisión tickets (629.1)		
		a	Acreedores por presta- ciones de servicios, ACCOR (410) 16,8
	—————	x	—————

El cobro se realizará en el mes de enero, y cuando el restaurante estuviese en posesión de la factura por el servicio prestado, podría deducirse el IVA soportado.