

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 51/2002
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



FRANCISCO JAVIER FERNÁNDEZ
ÁNGEL GONZÁLEZ

Profesores del CEF

BOICAC núm. 47, 09-2001. Consulta 4

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable que debe darse a determinados bienes recibidos, por superar un determinado consumo de un servicio.

Respuesta:

La quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, recoge las normas de valoración. La norma decimoséptima, «Compras y otros gastos», regula las diferentes situaciones que con carácter general se pueden dar en el momento de contabilizar las compras de mercaderías, tales como: gastos aparejados a las compras, descuentos comerciales, descuentos de carácter financiero, descuentos y similares por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos, etcétera.

Adicionalmente, también determina que para los gastos por servicios, se sigan los criterios especificados para las compras de mercaderías; en concreto indica:

«En la contabilización de gastos por servicios serán de aplicación las reglas a) a e)».

El caso objeto de consulta se identifica con el supuesto incluido en la letra d) de la indicada norma de valoración 17.^a, es decir, rappels sobre compras, consistente en la entrega de determinados bienes a la empresa, dentro de una campaña de promoción como consecuencia de haber alcanzado un determinado volumen de consumo de servicios a una empresa.

Atendiendo a lo expuesto, la empresa deberá contabilizar el derecho derivado del consumo, rappel por compras, en el momento de superar el nivel fijado en la promoción, es decir, cuando se produzca el devengo del citado descuento. Esta circunstancia se producirá cuando no existan dudas acerca del beneficio económico que aflora a la sociedad, es decir, cuando de los términos de la oferta proporcionada por la compañía suministradora del servicio, se hubieran cumplido las circunstancias necesarias para su concesión. Adicionalmente, y a efectos de su contabilización en las cuentas anuales, el reconocimiento del indicado activo implicará que haya podido realizarse la mejor estimación posible de su valor, el cual vendrá determinado a su vez por la valoración que se hubiese realizado del descuento concedido.

Desde una perspectiva económica racional, de los términos de la promoción, debería obtenerse el indicado valor teniendo en cuenta las condiciones de mercado del servicio adquirido. Respecto a la contrapartida a emplear, de conformidad con lo dispuesto en la citada letra d), podrá emplearse una cuenta del grupo 6 con denominación «Rappels» por servicios, cuando se devengue el correspondiente ingreso, es decir, cuando se tenga derecho a recibir los bienes en que se concreta el rappel, por haberse alcanzado el volumen de servicio previamente fijado. De acuerdo a los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias recogidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, ese rappel, en tanto se reciba por el consumo de un servicio que no constituya la actividad ordinaria de la empresa, deberá figurar con signo negativo en el modelo normal dentro de la agrupación 6. «Otros gastos de explotación», partida a) «Servicios exteriores», o en el modelo abreviado dentro de la agrupación 5. «Otros gastos de explotación».

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad «MANOTERAS, S.A.» dedicada a la venta de ropa a empresas de toda España, ha realizado portes durante el ejercicio 2002 con la empresa «TRANSPORTES LA LIEBRE, S.L.» por importe de 500.000 euros. El período de cómputo de las operaciones para la obtención de rappel va de febrero del 20X2 a febrero del 20X3. A 31-12-20X2, la empresa, teniendo en cuenta las condiciones conocidas del sistema de rappel, ha devengado el derecho a recibir un pack de telefonía móvil valorado en 3.000 euros, considerando que no sufrirá modificación este rappel en el período que resta de generación. En febrero del 20X3, teniendo en cuenta también las compras realizadas en el mes de enero, el valor del rappel, y por tanto del inmovilizado, asciende a 3.500 euros. IVA 16%.

Solución:

En esta consulta se aborda el tratamiento de los rappels recibidos por la empresa, si bien presenta dos matizaciones. Estos rappels se reciben «en especie», es decir, recibimos bienes en lugar de recibir una cantidad en metálico, y además estos bienes los recibimos por la compra de servicios, y no de mercaderías.

.../...

.../...

Observando el tratamiento general de los rappels que se desprende tanto de la consulta como de la norma de valoración n.º 17 del PGC en su apartado d), el asiento propuesto sería el siguiente:

<i>Inmovilizado (2--)</i>	<i>a Rappels (70-)</i>
_____	_____
x	

En este asiento podemos encontrar cuatro puntos de reflexión:

- A) Importe del asiento
- B) Contrapartida
- C) Momento
- D) Efecto impositivo

A) Importe del asiento.

Suponiendo que recibimos un bien que por su propia naturaleza contabilizamos en cuenta del grupo 2, la cantidad por la que éste deberá figurar en la contabilidad será el valor de mercado del mismo, de acuerdo con la Norma de Valoración n.º 2 del PGC, que lógicamente, coincidirá con la valoración del descuento recibido.

La consulta señala que «debería obtenerse el indicado valor teniendo en cuenta las condiciones de mercado del servicio adquirido», lo que viene a indicar que en determinadas circunstancias, el bien recibido podría tener un importe superior al del rappel si determinamos que el precio contabilizado del servicio supera al valor de mercado. En este caso, consideramos que se debería disminuir el valor del servicio contabilizado.

B) Contrapartida del asiento.

Se podría pensar que al recibir un inmovilizado sin que la empresa tenga que pagar nada, se debería abonar a una cuenta del subgrupo 13, pero la verdadera naturaleza económica de la operación es que estamos recibiendo un rappel, y por lo tanto se deberá usar esta cuenta, bien se reciba en dinero o en especie, y así asociar el ingreso producido por el rappel con el gasto contabilizado en la compra de los servicios.

Si bien debemos usar una cuenta del grupo 6, lógicamente señala la consulta que si los servicios adquiridos se contabilizaron en una cuenta del subgrupo 60, se usará la 609 «Rappels sobre compras», y si esos servicios se contabilizaron en una cuenta del subgrupo 62, se contabilizarán en una cuenta del mismo subgrupo 62. Como no está prevista ninguna cuenta de este tipo en este subgrupo, proponemos que se use una subcuenta del servicio consumido a cuatro dígitos, pero que irá en la cuenta de Pérdidas y Ganancias dentro del apartado «Otros gastos de explotación».

.../...

.../...

C) Momento de la contabilización.

La contabilización del rappel se debe hacer en el momento en que devengamos el derecho a recibir ese bien, aunque la recepción del bien se realice en el próximo ejercicio, siempre que se haya podido realizar una estimación posible de su valor. Si esta estimación no se pudiera realizar, la contabilización se debería dejar para el momento de recepción. Consideramos en todo caso que el inmovilizado sólo aparecerá en la contabilidad, y por tanto, en las cuentas anuales cuando se reciba efectivamente y se adquiera la propiedad sobre él, y sólo desde este momento se comenzará la amortización. En caso contrario, se reconocerá el derecho a recibir el bien, pero no el bien en sí.

D) Efecto impositivo.

En cuanto al IVA, en la recepción del bien, se ha producido una entrega de bienes, y por tanto se ha devengado el IVA, cuya base imponible será el valor de mercado del bien recibido, que como ya señalamos antes, coincidirá con el valor del rappel. Así pues, el asiento quedaría de la siguiente forma, suponiendo que el valor de mercado es de 1.000 u.m.:

<p>1.000 <i>Inmovilizado (2)</i> 160 <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (1.000 × 16%)</p>	x	<p style="text-align: right;">a <i>Rappels (6--)</i> 1.000 a <i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> 160 (1.000 × 16%)</p>
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>	x	<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>

En cuanto a la solución concreta del supuesto planteado, el asiento a realizar el 31 de diciembre es el siguiente:

<p>3.000 <i>Inmovilizado pendiente de recepción (239-)</i></p>	x	<p style="text-align: right;">a <i>Rappels por servicios (6241) (1)</i> 3.000</p>
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>	x	<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>

(1) En determinadas circunstancias, se podría producir el devengo del IVA en este momento, aunque siempre faltaría el soporte formal.

Tal y como se comentó anteriormente, aunque al 31 de diciembre se ha generado el derecho a recibir el rappel, que se contabiliza en esta fecha, no se contabiliza la entrada del inmovilizado hasta la recepción efectiva del mismo.

.../...

.../...

En cuanto a la cuenta del Rappel, optamos por que ésta sea un desglose de la cuenta de transportes, como podría ser la 6241 o cualquiera otra cuenta del subgrupo 62, que fue donde se contabilizó el correspondiente gasto de transporte.

A la recepción efectiva del inmovilizado:

3.500	Inmovilizado material (22-)		
560	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
	(3.500 × 16%)		
		a Inmovilizado pendiente de recepción (239-)	3.000
		a Rappels por servicios (6241)	500
		a Hacienda Pública, IVA soportado (472)	560
		x	

Asimismo, en este momento se ha producido la recepción de la factura emitida por «TRANSPORTES LA LIEBRE», por lo que contabilizaremos el correspondiente IVA.

Es de señalar que si bien el apunte referente al IVA no tiene ninguna trascendencia contable, es necesario el mismo ya que se trata de IVA soportado en la adquisición de inmovilizado y de una modificación de la base imponible en operaciones de circulante, y por lo tanto se debe reflejar en el libro de facturas recibidas.

BOICAC núm. 38, 06-1999. Consulta 7

SUMARIO:

Sobre la forma de contabilizar un derecho de superficie por parte de la sociedad receptora del derecho, la cual como contraprestación se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida útil es superior a la duración del contrato.

Respuesta:

Respecto a la operación descrita, en primer lugar, hay que indicar que la constitución del derecho de superficie supondrá un gasto en la superficiaria, que se generará durante el período completo de vida del mencionado derecho de superficie, de acuerdo con el principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En tal sentido, la construcción del edificio que constituye la retribución (gasto) del derecho de superficie, se deberá registrar en el activo del balance de acuerdo con su naturaleza, pudiendo distinguirse las siguientes situaciones:

- a) Con carácter general, en la medida que la propiedad de la construcción recaiga directamente en el propietario del suelo, el superficiario deberá registrar el importe destinado a dicha construcción como un inmovilizado inmaterial ya que se trata de un derecho susceptible de valoración; en este sentido, hay que señalar que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 10 de diciembre de 1998, para una operación similar como es la obtención del uso de un bien durante un plazo determinado, establecen que se cree la partida del activo del balance dentro del inmovilizado inmaterial denominada «derechos sobre activos cedidos en uso»; dicha partida podrá ser empleada para el registro contable de la operación objeto de consulta al recoger unas características similares a las allí reguladas.

La amortización de este inmovilizado inmaterial deberá realizarse de acuerdo con su depreciación durante el período del derecho de superficie.

- b) Si la propiedad del edificio construido recayese en el superficiario hasta la finalización del período, éste deberá registrar en su activo la construcción dentro del inmovilizado material, por su coste de producción.

Este inmovilizado debe ser objeto de amortización sistemática durante su vida útil, en los términos recogidos en la norma segunda de valoración contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad. Adicionalmente, dado que la propiedad de la construcción recaerá en el dueño del suelo una vez finalizado el período de vida del derecho de superficie, durante el citado período se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstituya el valor neto contable estimado del activo en el momento de su traspaso. Esta provisión se debe dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie en función de los ingresos que se esperen obtener en el futuro procedentes de este activo.

En cualquier caso, el efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios que abarca el período de vigencia del derecho de superficie por lo que respecta al gasto derivado de su retribución debe ser muy similar cualquiera que sea la naturaleza del activo que surja en el superficiario en los términos señalados, dado que sin perjuicio de los posibles matices jurídicos que lleven aparejadas estas situaciones, el fondo económico que subyace en las mismas no es otro que la posibilidad de disponer del uso de un terreno y de lo construido sobre éste a cambio de un precio (coste de producción de la construcción).

EJEMPLO:

Enunciado:

Las sociedades TESINO, S.L., y TREBIA, S.A., desean firmar un contrato en virtud del cual TESINO autoriza a TREBIA a plantar en una finca de su propiedad 500 árboles frutales en las siguientes condiciones:

- a) El contrato tendrá una vigencia de 20 años, transcurridos los cuales cada árbol se calcula que pueda tener un valor de 8.000 u.m. ya que la duración media de los árboles es de unos 50 años.
- b) El coste de la plantación, que asciende a 10.000 u.m./árbol, será íntegramente asumido por TREBIA.
- c) Se pacta un pago único de TREBIA a TESINO por importe de 1.000.000 u.m. a realizar en la firma del contrato el 1-1-20X1.

TESINO ha exigido a TREBIA que en el contrato figure como propietario de los árboles la propia TESINO. Por su parte, TREBIA quiere que se establezca expresamente en el contrato que el propietario de los árboles es TREBIA hasta la finalización del contrato, momento en el que pasarían a ser propiedad de TESINO.

SE PIDE: Analizar las consecuencias contables que tendría para TESINO y TREBIA la firma del contrato en cualquiera de las dos modalidades.

Solución:

La solución está basada, en parte, en la Consulta del ICAC publicada en el BOICAC n.º 38 de junio de 1999. El caso planteado es asimilable a la constitución de un derecho real de superficie, donde TREBIA es el superficiario (propietario de lo construido o plantado) y TESINO es el propietario del terreno.

A) *CONTABILIDAD DE TREBIA:* Las dos modalidades del contrato suponen la diferencia entre considerar la plantación como un activo material (en caso de ser propietaria de los árboles) o como un activo inmaterial (en caso de tener sólo un derecho de uso). El resultado final en la cuenta de Pérdidas y ganancias es el mismo:

Como inmovilizado inmaterial. (en miles de u.m.)

_____ 20X1 _____

A la firma del contrato, por el registro del inmovilizado inmaterial que estaría formado por el coste de la plantación de los 500 árboles más el coste de la plantación.

6.000 <i>Inmovilizado inmaterial</i>		
(500 × 10.000 + 1.000)	a Bancos, c/c a la vista (572)	6.000
_____ 20X1 a 20X2 _____		

Por la amortización del inmovilizado inmaterial que se realiza en función de la duración del derecho de superficie. .../...

.../...

300	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (6.000.000 / 20)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	300
_____ x _____			

Como inmovilizado material (en miles de u.m.)

_____ 20X1 _____

Si la propiedad del inmovilizado es del superficiario éste deberá registrar en su activo la construcción como un inmovilizado material y amortizarse en función de la duración de la vida útil del mismo.

6.000	<i>Inmovilizado material</i> (500 x 10.000 + 1.000.000)	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	6.000
_____ x _____			
120	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (6.000.000 / 50)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	120
_____ x _____			

En caso de contabilizar la plantación como inmovilizado material, la amortización del bien ha de realizarse en función de la vida útil del bien, dotando, simultáneamente con la amortización, una provisión para riesgos y gastos, semejante al Fondo de Reversión, por el Valor Neto Contable del bien a entregar al final del año 20X0:

Valor neto contable: 6.000.000 – 120.000 x 20 = 3.600.000

_____ 20X1 a 20X2 _____

Además de la amortización señalada en los párrafos precedentes, por la dotación de la provisión:

180	<i>Dotación a la provisión para riesgos y gastos (69-)</i> (3.600.000 / 20)	<i>a Provisión para riesgos y gastos (14-)</i>	180
_____ x _____			

Como puede verse, la suma de la dotación a la amortización del inmovilizado material y la dotación a la provisión es igual a la dotación a la amortización del inmovilizado inmaterial, por lo que el efecto final sobre Pérdidas y ganancias es el mismo en ambas modalidades.