

Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial

Análisis de la [consulta 2 del BOICAC 130, de junio de 2022](#)

Javier Collado Muñoz

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

Analisis del ICAC sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.

Publicado (en avance online): 13-02-2023

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable aplicable por la obligación de prestar un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita por un año, ampliable a dos años en caso de pago de un importe. Y, en concreto, se pregunta si al cierre del ejercicio una empresa debe dotar una provisión por la obligación asumida en una campaña comercial en la que con la venta de un producto se adquiere el compromiso de sustituir un elemento que lo integra en caso de cambio en las necesidades del cliente, o por causa de su rotura no imputable a un defecto de fabricación.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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 (RICAC de ingresos), regula en su artículo 25 las garantías entregadas, e indica lo siguiente:

Artículo 25. *Garantías entregadas.*

1. Una garantía entregada puede otorgar al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas (garantía tipo «seguro»), o puede proporcionar al cliente un servicio (garantía tipo «servicio») además de la seguridad de que el producto cumple dichas especificaciones.
2. La garantía es un servicio distinto si el cliente tiene la opción de adquirirla por separado. En tal caso, la empresa contabilizará la garantía como una obligación independiente y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.

3. Si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado la empresa contabilizará la obligación incurrida de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de esta, proporcione al cliente un servicio adicional. Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.

b) Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.

c) La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.

4. Si una garantía, o parte de esta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación a ejecutar. En tal caso, la empresa asignará el precio de la transacción al producto y al servicio.

Si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra garantía de tipo «servicio», pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una sola obligación a cumplir.

[...]

En el caso de la presente consulta, los gastos por rotura se tratarán como una garantía tipo «servicio» en la medida en que no se correspondan con un derecho de compensación del cliente porque el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas.

En caso contrario, se tratarían como una garantía tipo «seguro» y sería aplicable la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a, «Provisiones y contingencias», incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, pudiendo utilizar para su registro la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», prevista en la cuarta y quinta parte del PGC y que recoge la provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, de forma que la empresa con base en su experiencia histórica debe dotar la correspondiente provisión por los gastos en que pudiera incurrir como consecuencia de las reparaciones o revisiones que surjan.

Si bien, de acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, el carácter no vinculante de los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y de los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Por su parte, los gastos por cambio de una parte identificable del producto tendrán la consideración de una garantía tipo «servicio» porque con esta actuación promocional la empresa asume una obligación a ejecutar adicional e independiente del producto entregado.

Finalmente cabe recordar que cuando la empresa asume varias obligaciones en un solo contrato debe asignar el precio de la transacción entre los diferentes componentes del acuerdo, en aplicación de la NRV 14.^a, «Ingresos por ventas y prestación de servicios», del PGC, de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el PGC y sus disposiciones complementarias, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, y del artículo 16 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, en cuya virtud:

1. Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
2. Si el contrato solo incluye una obligación a cumplir no será preciso realizar la asignación descrita en el apartado anterior. Sin embargo, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación de conformidad con lo previsto en el artículo 7, resultarán aplicables los criterios establecidos en el artículo 19 para asignar la contraprestación que incluye importes variables.

Ejemplo

La empresa Bracarcollmun, SL se dedica a la venta de bicicletas eléctricas urbanas. Tiene un modelo de negocio novedoso en el sector, por el cual se compromete a prestar un servicio adicional según se describe en el siguiente párrafo, que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita por un año, ampliable a dos años en caso de pago de un importe adicional.

De esta manera, cuando un cliente adquiere una bicicleta eléctrica, la empresa se compromete a sustituir el motor de la bicicleta en caso de cambio en las necesidades del cliente y a solicitud de este, o, en su caso, por causa de su rotura que no sea imputable a un defecto de fabricación la bicicleta.

De tal modo que, al cierre del ejercicio, las ventas efectuadas con este compromiso de la empresa ascienden a 6.000.000 de euros.

La empresa realiza un análisis de su negocio para llevar a cabo una estimación basada en su experiencia anterior. Así, llega a la conclusión de que la obligación asumida por estas ventas de bicicletas se puede descomponer en dos partes:

- Obligaciones tipo «seguro», ante posibles roturas de piezas: 6 % sobre la venta.
- Obligaciones tipo «servicio», por sustitución del motor de la bicicleta a petición del cliente: 10 % sobre la venta.

Se pide:

Teniendo en cuenta que el impuesto sobre el valor añadido es de un 21 %, realizar las anotaciones contables que considere oportunas de acuerdo con la normativa aplicable.

Solución

Según lo comentado, el registro debería ser para la garantía tipo «seguro» que cubre la posible rotura de piezas, en aplicación de la NRV 15.ª, «Provisiones y contingencias», del PGC, una estimación razonada y fundamentada sería:

$$6\% \text{ sobre } 6.000.000 = 360.000 \text{ euros}$$

Su registro contable sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales	360.000	
499	Provisiones por operaciones comerciales		360.000

En cuanto a la garantía tipo «servicio» adicional que cubre la posibilidad que tiene el cliente de solicitar a la empresa la sustitución del motor de la bicicleta en el caso de cambio de sus necesidades (por ejemplo, porque se pone más en forma y no necesita un motor tan potente, o, por el contrario, porque se cambia de vivienda a una zona o barrio con calles más empinadas, necesitando de un motor con más vatios), se debe tratar como una obligación de cumplimiento separada de la provisión, realizando igualmente una estimación razonada al respecto:

$$10\% \text{ sobre } 6.000.000 = 600.000 \text{ euros}$$

Dicho importe debe constituir menor importe de la venta. Al tratarse como un pasivo del contrato, puesto que se trata de un pasivo comercial (a corto plazo o corriente) ligado a la venta de las bicicletas, se puede contabilizar como un anticipo de clientes. Eso sí, deberá dejarse plena constancia de su contabilización en la memoria de las cuentas anuales.

Para valorar dicho pasivo corriente, lo vamos a hacer proporcionalmente al precio de mercado, dando como resultado:

1. Valor de las bicicletas vendidas: $6.000.000 \times (6.000.000/6.600.000) = 5.454.545,45$ euros.
2. Valor de los otros servicios (pasivo corriente): $6.000.000 \times (600.000/6.600.000) = 545.454,55$ euros.

El registro contable sería, por lo tanto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	7.260.000	
700	Venta de mercaderías		5.454.545,45
438	Anticipos de clientes		545.454,55
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.260.000