

Tratamiento contable de la adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza

Análisis de la consulta 8 del BOICAC 113, de marzo de 2018

Ángel González García

Profesor del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza.

Consulta 8

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.

Respuesta:

La consultante ha llegado a un acuerdo con un proveedor para la compra de tres máquinas nuevas, incluyendo en el acuerdo la recompra por parte del proveedor de siete máquinas usadas, que están totalmente amortizadas. Las máquinas se utilizan para prestar servicios a los clientes.

El proveedor emitirá la correspondiente factura por las tres máquinas nuevas y la consultante emitirá también una factura por las siete 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 consultante considera que la operación debe calificarse como una permuta no comercial según la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Para ello argumenta que los flujos de caja que producirán las máquinas nuevas serán similares a los obtenidos con las máquinas viejas, siendo además todas las máquinas bienes de la misma naturaleza y uso para la empresa.

La cuestión planteada es si es correcto contabilizar los activos recibidos por el valor contable de los entregados (cuyo valor en libros es nulo) más la contrapartida monetaria entregada a cambio, sin registrar por lo tanto resultado alguno en la operación.

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.

La contabilización de las operaciones de permuta se regula en el apartado 1.3 de la NRV 2.^a 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 estos 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 este fuera menor.

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.

Por lo tanto, en aplicación de la regla que se ha reproducido, en principio, tal vez 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.

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 (renova-

ciones periódicas entregando como pago parcial las máquinas usadas con un valor económico significativo).

En definitiva, 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 solo 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 8.^a, «Arrendamientos», y otras operaciones de naturaleza similar del PGC.

A mayor abundamiento se informa que este Instituto ha publicado en la consulta 6 del BOICAC número 106, de junio de 2016 (NFC059920), una interpretación acerca 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.

Ejemplo

La sociedad Rentacar se dedica al alquiler de vehículos de lujo, y tiene como política de empresa renovar toda su flota cada tres años, plazo en el que amortiza los inmovilizados. En su balance actual tiene siete vehículos por un valor de adquisición de 100.000 um cada uno totalmente amortizados.

Decide comprar tres vehículos nuevos al mismo precio unitario de 100.000 um y un total de 300.000, entregando siete vehículos que figuran en su balance totalmente amortizados, y 34.290 um mediante transferencia bancaria.

Se pide:

- a) Contabilizar la operación anterior de acuerdo con los datos de la empresa, suponiendo un IVA del 21 %.

- b) Contabilizar la operación considerando que la empresa debería amortizar los bienes en tres años, pero con un valor residual de 37.958,57 cada elemento de transporte.

Solución

Apartado a)

La citada consulta presenta dos vertientes. En un primer momento debemos calificar una permuta, como comercial o no comercial, pero plantea también la posibilidad de que existan contratos de venta de bienes con pactos de recompra, según se trató anteriormente en la consulta 6 del BOICAC 106.

Centrándonos en la operación que trata la consulta, en cuanto a la calificación de la permuta, esta, desde nuestro punto de vista, solo cabe calificarla como comercial. El PGC establece 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.

Como comentábamos anteriormente, la permuta debe calificarse como comercial, ya que parece claro que los flujos de efectivo de un inmovilizado nuevo y de un inmovilizado totalmente amortizado son distintos, tanto en importe (en uno existirán reparaciones y en otro no) como en plazo (si un bien ha llegado al final de su vida útil, el tiempo por el que seguirá prestando servicios será, necesariamente, limitado).

En este sentido se manifiesta la RICAC sobre inmovilizado material, que establece en el apartado 2.3 lo siguiente:

2.3. Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, [...].

Según lo anterior, la empresa «reconocerá el bien recibido por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último, más las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio».

Los datos de la operación serán:

- Valoración de los coches nuevos: $100.000 \times 3 = 300.000$.
- Importe en efectivo entregado: 34.290.

- Valoración de los siete coches: $300.000 - 34.290 = 265.710$, lo que nos da una valoración unitaria por coche usado de 88.570 um ($265.710/3$). Esta cantidad será la que recogeremos como beneficio de la operación.

Como hemos indicado antes, la operación debe clasificarse como permuta comercial, por lo que los asientos que haremos serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte «nuevos» (100.000×3)	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		34.290
218	Elementos de transporte «viejos»		700.000
2818	Amortización acumulada elementos de transporte	700.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		265.710

A efectos de IVA de la operación, que tratamos de forma independiente, tenemos dos operaciones, una entrega de bienes por parte del concesionario hacia nosotros y otra entrega de bienes por parte de nosotros al concesionario.

- IVA por la entrega de los coches nuevos: $300.000 \times 21\% = 63.000$.
- IVA por la entrega de los coches usados: $265.710 \times 21\% = 55.799,1$.
- Cantidad a entregar por IVA: $63.000 - 55.799,10 = 7.200,9$.

El asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63.000	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		55.799,10
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200,90

En caso de contabilizar la adquisición de los vehículos y la entrega de dinero conjuntamente, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte «nuevos» (100.000×3)	300.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (34.290 + 7.200,90)		41.490,90
218	Elementos de transporte «viejos»		700.000
2818	Amortización acumulada elementos de transporte	700.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		265.710
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		55.799,10

Apartado b)

No parece lógico que, si las amortizaciones se han realizado correctamente, cada vehículo tenga un valor residual tan alto de 37.958,57 um.

En este caso se plantea que el valor residual del bien es 37.958,57 um, por lo que la base de amortización de cada vehículo debería ser el importe que resulta de restar al precio de adquisición el valor residual, es decir, $100.000 - 37.958,57 = 62.041,43$.

Al final de los tres años, los bienes no deberían estar totalmente amortizados, sino que debería tener un valor contable de $37.958,57 \times 7 = 265.710$. Este exceso de amortización lo corregiremos con reservas.

El asiento de corrección sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2818	Amortización acumulada elementos de transporte (37.958,57 × 7)	265.710	
113	Reservas voluntarias		265.710

Por la operación de compra del elemento nuevo y entrega del elemento usado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transportes «nuevos» (100.000 × 3)	300.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	63.000	

▶



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (34.290 + 7.200,90)		41.490,90
218	Elementos de transporte «viejos»		700.000
2818	Amortización acumulada elementos de transporte (700.000 - 265.710)	434.290	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		55.799,10