

Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 128, de diciembre de 2021

José Alberto Toribio Temprado

Profesor del CEF.-

Extracto

- I Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes



Consulta 3

Se plantean diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, 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) por una empresa que aplica el PGC de Pymes.

Respuesta

El consultante hace referencia a lo indicado en el apartado VI de la introducción del Real Decreto 1/2021 de modificación del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre: «La decisión adoptada ha sido no modificar los criterios de [...] reconocimiento de ingresos del PGC de PYMES y mantener así la política de simplificar las obligaciones contables de las empresas de menor tamaño». Así como lo señalado en el apartado III de la Introducción de la RICAC de ingresos: «la presente Resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que apliquen el PGC de PYMES en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera».

Con base en lo anterior, el consultante interpreta que el reconocimiento de ingresos en el PGC de Pymes no se ha alterado por la reforma contable de 2021, y que una empresa que aplique el PGC de Pymes podrá optar, pero no está obligada a aplicar la RICAC de ingresos y plantea en concreto el tratamiento contable de las siguientes operaciones realizadas por una empresa que aplica el PGC de Pymes:

1. Una sociedad limitada que incurre en costes que cumplen los requisitos del artículo 21 de la RICAC de ingresos para su activación como costes de obtención

de contratos. Se plantea si en el ejercicio 2021 puede elegir entre activar o no activar dichos costes, o bien está obligada a activar dichos costes tal como establece dicha RICAC.

2. La sociedad efectúa ventas con derecho a devolución, conforme a lo regulado en el artículo 24 de la RICAC de ingresos. Se plantea si en las cuentas anuales del ejercicio 2021, la sociedad puede elegir entre reconocer o no registrar el pasivo por reembolso estimado, o bien está obligada a aplicar la normativa de dicha RICAC y reconocer en su inventario las existencias que se estiman serán devueltas.
3. La sociedad habitualmente celebra acuerdos de cesión de licencias con terceros, tal como los supuestos previstos en el artículo 29 de la RICAC. Se plantea si puede elegir entre aplicar o no aplicar dicha normativa, o debe contabilizar dichos acuerdos conforme a lo regulado en el citado artículo 29 de la RICAC.

Tal y como señala el consultante, la RICAC de ingresos, en el apartado III de su Introducción establece que esta se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que apliquen el PGC de Pymes, en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

A mayor abundamiento, en el artículo 1, apartado 2, de la RICAC de ingresos se indica lo siguiente:

2. La resolución es obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, a las que resulte aplicable el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera. Las exigencias de información en memoria contenidas en esta resolución lo serán teniendo en cuenta la norma de elaboración de las cuentas anuales correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

Sobre la primera cuestión planteada respecto a los costes en los que incurre una sociedad y que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21 de la RICAC para su activación como costes de obtención de contratos, hay que indicar que el tratamiento establecido por la RICAC de ingresos, en cuanto a que, en principio, tales costes se califican como un gasto periodificable que se imputará en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las características del contrato y la transferencia al cliente de los bienes o servicios, no supone una novedad.

La RICAC de 14 de abril de 2015, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción establece en su norma Séptima que las comisiones de ventas, que

considerando el fondo económico son asimilables a los costes de obtención de contratos, se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

Por lo tanto, en este caso sí existe un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera, de forma que dichos costes se activarán, a menos que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma.

Sobre la segunda cuestión planteada, en el caso de ventas con derecho a devolución, teniendo en cuenta la norma de registro y valoración (NRV) 17.^a, «Provisiones y contingencias», del PGC de Pymes, y que, en la cuarta y quinta parte del mismo, se contempla la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», en la que se recogerá la provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, puede entenderse que existe un tratamiento expreso para este tipo de operaciones, de forma que la empresa debe reconocer el ingreso de la venta y con base en su experiencia histórica debe dotar la correspondiente provisión.

Respecto a la tercera cuestión planteada, sobre los acuerdos de cesión de licencias con terceros, es decir, los supuestos previstos en el artículo 29 de la RICAC, si la empresa tiene dudas de si el tratamiento contable que venía aplicando en estas operaciones responde a la imagen fiel, al no haber una regulación expresa en el PGC de Pymes ni en su normativa de desarrollo, la empresa podrá aplicar de forma subsidiaria a dichos acuerdos lo regulado en el artículo 29 de la RICAC.

Como puede verse, la consulta se limita a precisar el alcance de los criterios enunciados en la reforma operada por el Real Decreto 1/2021 y la RICAC de 10 de febrero de 2021 en el ámbito de las entidades sujetas al PGC de Pymes. El problema viene dado por la propia redacción de esas normas, que declaran que sus reglas *podrán* aplicarse de forma subsidiaria a ese tipo de entidades. Considerando que «el PGC y sus adaptaciones sectoriales» figuran inmediatamente después del propio PGC de Pymes en la lista de principios de contabilidad generalmente aceptados de este último (Marco Conceptual, apartado 7.^o), no se ve bien cuál podría ser la alternativa a su aplicación en defecto de norma particular.

En relación con la primera cuestión planteada, el Instituto interpreta que la RICAC de ingresos extiende a todos los costes de obtención de contratos el criterio que la Resolución sobre coste de producción daba para el caso específico de comisiones sobre ventas (RICAC de 14 de abril de 2015, Norma 7.^a 3), que sí es de aplicación obligatoria a entidades sujetas al PGC de Pymes. Por tanto, concluye que el criterio de la RICAC de ingresos también lo es. En el segundo caso, el ICAC se apoya en la definición de la cuenta 4999 para defender la aplicabilidad al caso del criterio de la RICAC. Posiblemente habría sido más sencillo fundar la respuesta en la definición de pasivo del artículo 36.1 del Código de Comercio, en la que a su vez se apoya el concepto de provisión enunciado en la NRV 17.^a 1 del PGC de Pymes, pero el resultado es el mismo. En el último caso, en cambio, el Instituto concluye

que no existe norma específica aplicable, y que por tanto las reglas de la RICAC *pueden* aplicarse de forma subsidiaria.

Caso 1

La entidad es una empresa de construcción sujeta al PGC de Pymes que ha obtenido un contrato para la ejecución de obra. El precio total pactado en contrato es de 1,5 millones de um. Se ha pagado una comisión a un intermediario por valor de 280.000 um. Valorando las unidades de obra ejecutada a los precios establecidos en contrato (art. 11.4 RICAC de 10 de febrero de 2021, NIIF 15.B15), se han reconocido ingresos por contrato por valor de 405.000 um en el ejercicio, de los que se han certificado y cobrado un total de 380.000 um.

Solución

Los «desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato» se consideran «costes incrementales de la obtención de un contrato» en el artículo 21.1 de la Resolución de 10 de febrero de 2021 (NIIF 15.91). Para obtener una adecuada correlación de ingresos y gastos, estos costes se reconocen como activo siempre que se consideren recuperables, y se llevan a pérdidas y ganancias a medida que se registran los ingresos asociados al cumplimiento de las obligaciones asumidas (art. 21.2 RICAC 10 de febrero de 2021, NIIF 15.99). Como indica la consulta, el mismo principio se encontraba ya en la Norma 7.^a 3 de la RICAC de 14 de abril de 2015: «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».

Los asientos a realizar serían, por el pago de la comisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	280.000	
57	Tesorería		280.000

Por los servicios facturados y cobrados en el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	380.000	
705	Prestaciones de servicios		380.000



En la fecha de cierre, por el ajuste por periodificación del ingreso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4309	Clientes, facturas pendientes de formalizar	25.000	
705	Prestaciones de servicios (405.000 – 380.000)		25.000

Y por el correspondiente a la comisión inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	204.400	
623	Servicios de profesionales independientes {280.000 × [1 – (405.000/1.500.000)]}		204.400

Caso 2

La entidad es una distribuidora minorista sujeta al PGC de Pymes; sus políticas comerciales otorgan a sus clientes un derecho de devolución de la mercancía comprada durante los 30 días siguientes a la operación, con reintegro total del precio. Al terminar el mes anterior existían ventas con riesgo de devolución (cuyo derecho de devolución no había expirado aún) por valor de 2 millones de um, con un margen sobre ventas del 30 % (que se supone aplicado con regularidad por la entidad). Al cierre del mes actual, las ventas sujetas a dicho riesgo ascienden a 2,5 millones, sobre un total vendido de 2,7 millones. Conforme a la experiencia histórica de la entidad, las devoluciones alcanzan el 3 % del total vendido (sin desviaciones significativas entre las diferentes categorías de productos). Las devoluciones del mes han sido de 70.000 um.

Se pide:

Anotaciones contables a realizar en el mes corriente.

Solución

El desenlace de las operaciones con derecho de devolución es incierto, y su contabilización debe reflejar dicha incertidumbre. Este es el principio que inspira las reglas de NIIF 15.55 y B20-B27 y del artículo 24 de la RICAC de 10 de febrero de 2021, que tienen por objetivo describir el efecto económico esperado de estas transacciones. En síntesis, las reglas son las siguientes:

1. Solo se reconocen ingresos por la contraprestación que la entidad espera recibir por el cumplimiento de sus obligaciones contractuales (el derecho de devolución implica que existe una contraprestación contractual variable).
2. Se reconoce bajo la forma de provisión el pasivo representativo de la obligación de devolver parte del precio recibido (la parte en que el precio facturado excede del ingreso contable determinado en el paso anterior). Es decir, la contrapartida de la provisión no es un gasto, sino una minoración del ingreso por ventas.
3. Se reconoce dentro del epígrafe de existencias el derecho a recuperar los productos vendidos a los clientes que hagan efectivo el derecho de devolución, ajustando el consumo de mercaderías.

En este caso concreto, las anotaciones contables serían las siguientes.

Durante el mes, por las ventas y devoluciones facturadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57/430	Tesorería/Clientes	2.700.000	
700	Ventas de mercaderías		2.700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares	70.000	
57/430	Tesorería/Clientes		70.000

Al cierre del mes, por la eliminación de la provisión de apertura y la constitución de la que proceda dotar al cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700/708	Ventas de mercaderías/Devoluciones de ventas y operaciones similares	75.000	
499	Provisión para otras operaciones comerciales (2.500.000 × 3%)		75.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
499	Provisión para otras operaciones comerciales (2.000.000 × 3%)	60.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
700/708	Ventas de mercaderías/Devoluciones de ventas y operaciones similares		60.000

Por la baja del derecho de recuperación contabilizado al comienzo del mes y la contabilización del generado en el mes en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300x	Derecho de recuperación de mercaderías vendidas	52.500	
610	Variación de existencias de mercaderías $[75.000 \times (1 - 30\%)]$		52.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías $[60.000 \times (1 - 30\%)]$	42.000	
300x	Derecho de recuperación de mercaderías vendidas		42.000

Caso 3

La entidad es una empresa dedicada al desarrollo de aplicaciones informáticas sujeta al PGC de Pymes. Ha vendido una licencia de uso de una aplicación que debe ser adaptada a medida para interactuar con otros programas informáticos instalados. Este servicio puede ser prestado por otros proveedores. La entidad se compromete además a suministrar actualizaciones y soporte técnico durante 3 años; no obstante, la aplicación puede seguir estando operativa sin estos últimos elementos. El precio total pactado es de 81.000 um que se reciben una vez realizados los trabajos de adaptación a medida de la aplicación. Se cuenta con la siguiente estimación de precio de venta aislado para cada una de las prestaciones contractuales mencionadas:

• Licencia de uso	60.000 um
• Instalación	15.000 um
• Actualizaciones	10.000 um
• Soporte técnico	5.000 um

La entrega de la licencia se produce el 1 de septiembre, y los trabajos de adaptación a medida concluyen el 31 de diciembre, fecha en la que se percibe el precio fijado en el contrato.

Solución

Como puede verse, la consulta no indica propiamente qué criterio puede aplicarse a una operación como la descrita. El análisis siguiente refleja cuál sería la contabilización de la transacción bajo las reglas de la RICAC de 10 de febrero de 2021. Conforme su artículo 29 (NIIF 15.B52-B63B), las entidades que ceden licencias de uso de su propiedad intelectual deben:

1. Analizar si la cesión de la licencia constituye un compromiso de entrega de bienes o servicios distintos conforme a lo establecido en los artículos 6 y 7 de la RICAC (NIIF 15.22-30).
2. Si se concluye que no lo es, la cesión de la licencia se trata como parte de una obligación más amplia de suministro de otros bienes y servicios, y se aplican las reglas generales del artículo 8 (NIIF 15.31-38) para determinar si se reconoce a lo largo de un intervalo o en un punto del tiempo dado.
3. Si constituye una obligación separada de entrega de bienes y servicios, se analiza si se proporciona al cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad:
 - a) Según evoluciona durante la vida de la licencia, o bien
 - b) en el estado en que se encuentra en la fecha de cesión.

En el primer caso (p. ej., franquicias), el ingreso se reconoce a lo largo de la vida del contrato; en el segundo se registra en el momento en que se otorga la licencia (art. 29.5, NIIF 15.B56).

La licencia se entrega antes que otros elementos y permanece operativa, aunque no existan actualizaciones o soporte técnico, así que el cliente puede obtener beneficios económicos de ella por separado. La instalación puede ser realizada por otros proveedores, así que también cumple dicho criterio. El cliente obtiene beneficios del soporte técnico y actualizaciones conjuntamente con la licencia, que se suministra previamente dentro del propio contrato. Esos cuatro elementos cumplen la condición a) señalada en el artículo 7.1 de la RICAC y en la NIIF 15.27. Sin embargo, el servicio de instalación conlleva una modificación sustancial (véanse: art. 7.3 RICAC, NIIF 15.29(b) de otro elemento suministrado al amparo del contrato (la licencia); por tanto, la licencia y la instalación se consideran una sola obligación contractual (no se cumple la condición b) del art. 7.1 RICAC y NIIF 15.27). Esta obligación se considera cumplida a lo largo de un intervalo temporal porque el cumplimiento de las obligaciones asumidas por el proveedor crea o mejora un activo propiedad del cliente que queda bajo control del mismo en todo momento (art. 9.1 b) RICAC, NIIF 15.35(b). Considerando las reglas de reparto de los artículos 16 y 17 de la RICAC y de la NIIF 15.73-86,

se imputarán $81.000 \times \frac{60.000 + 15.000}{90.000} = 67.500$ um que se reconocerán como ingreso



a lo largo del intervalo 1 de marzo a 30 de junio. El exceso de la contraprestación recibida sobre ese importe (compensación por actualizaciones y soporte técnico) se contabiliza como un pasivo por contrato y se reconoce como ingreso durante la vida residual de la operación. Considerando todo ello, la anotación contable-resumen a efectuar en el ejercicio sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	81.000	
705	Prestaciones de servicios		67.500
181	Anticipos a largo plazo por ventas y prestaciones de servicios		6.750
438/485	Anticipos de clientes/Ingresos anticipados		6.750