

CESIÓN DE ACTIVOS A CAMBIO DE CONSUMO FUTUROS DE PRODUCTOS.

Gregorio Labatut Serer.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

En los momentos actuales estamos asistiendo a nuevas modalidades de negocio con el objetivo de mejorar las ventas.

Es el caso de las operaciones denominadas “cesión de activos a cambio de consumos futuros de productos”. Este tipo de operaciones consiste en que una empresa que vende un producto determinado a sus clientes minoristas cede a éstos el uso de una serie de activos a cambio de que estos minoristas se comprometan a adquirir en exclusiva los productos que la empresa cesionaria vende. Es por ejemplo, las productoras de café o cerveza que ceden el uso de ciertos activos a los restaurantes, cafeterías o bares a cambio de que éstos adquieran en exclusiva la marca de café o de cerveza de las productoras. También se produce en la explotación de ciertas gasolineras. El coste de estos activos cedidos a los clientes de las empresas productoras de café, cerveza, gasolineras etc, se denominan “costes de abanderamiento” y pueden incluir costes como inmovilizado material, marquesinas, rótulos, etc.

En el fondo se trata de ceder unos activos a cambio del compromiso futuro de adquisiciones de productos.

En mi opinión, existen dos formas de realizar este negocio jurídico, que en el fondo pretenden lo mismo, asegurarse la venta futura durante unos años del producto que se suministra.

Estas dos modalidades para formalizar el negocio jurídico que asegure la venta futura de un producto, puede realizarse:

1. Entregando a cambio en el momento inicial una serie de activos denominados costes de abanderamiento (inmovilizado, marquesinas, rótulos, etc.). Activo no monetario.
2. Entregando a cambio en el momento inicial una cantidad en efectivo. Activo monetario.

Estas dos formas distintas de enfocar el negocio jurídico consistente en asegurarse una venta futura, ha sido tratado por el ICAC en:

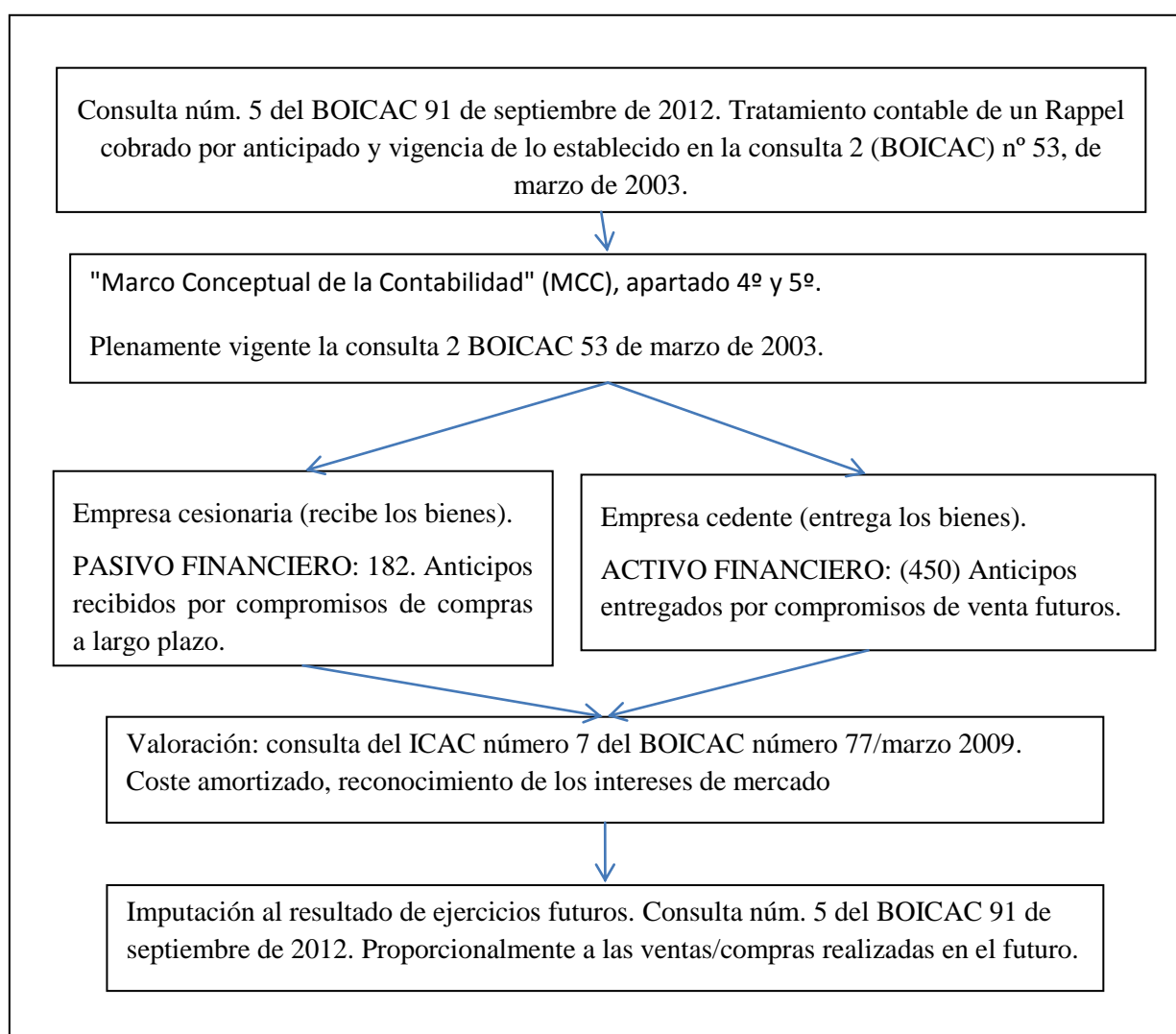
- La exposición de motivos de la Resolución de 1 de marzo de 2013 de la Presidenta del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Consulta núm. 5 del BOICAC 91 de septiembre de 2012.

En ambos casos, la valoración de la operación se realizará por el valor razonable de los activos no monetarios, o monetarios, entregados a cambios de la contraprestación futura, y según la consulta núm. 5 del BOICAC 91 de septiembre de 2012, esta contraprestación futura tendrán la consideración de Rapel anticipado.

Esta cantidad correspondiente a un rapel anticipado se registrará en el activo o en el pasivo del balance, según se trate, y en la consulta del ICAC número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009 el activo o pasivo surgido como consecuencia de la anticipación de una operación¹, se imputará a la cuenta de resultados durante el periodo de contrato y para su valoración se aplicará la NRV 9ª Instrumentos financieros del PGC. Esto es, se registrará el activo financiero (o el pasivo financiero) aplicando el coste amortizado, y reconociendo los intereses correspondientes al tipo de mercado.

La imputación a la cuenta de resultados se realizará durante la duración del contrato de forma proporcional a los productos vendidos o adquiridos en el ejercicio.

Todo esto se extrae en la figura núm. 1 siguiente:



¹ Esta consulta del ICAC trata sobre el importe correspondiente a un derecho de superficie, pero en el fondo se trata de cantidades anticipadas que deben reconocerse en el activo/pasivo financiero por el coste amortizado.

Figura núm. 1. Tratamiento contable de un Rappel cobrado por anticipado.

El caso de cesión de activos no monetarios a cambio de consumo futuro de productos, es tratado por el ICAC en los últimos párrafos de la exposición de motivos de la Resolución de 1 de marzo de 2013 de la Presidenta del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

En la misma, se deja entrever que el tratamiento de esta operación se fundamenta en la existencia de un arrendamiento implícito en la misma. Esto es, se ceden unos activos a cambio de una contraprestación consistente en la adquisición futura de productos. Pero existe una especie de arrendamiento implícito en esta operación.

En cuanto a la calificación de la operación, será de aplicación lo establecido en la NRV 8ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, del PGC.

De tal modo que nos podemos encontrar con dos casos:

- a) Que la duración del contrato abarque la casi totalidad de la vida útil de los activos no monetarios cedidos. O que al finalizar el contrato no haya que devolverlos y se los quede en propiedad la empresa que los recibe (cliente).
- b) Que la duración del contrato no abarque la casi totalidad de la vida útil de los activos no monetarios cedidos y que haya que devolverlos en ese momento, y éstos tengan un valor significativo.

En el caso de que la duración del contrato abarque casi toda la vida útil de los bienes o el cliente no está obligado a devolver los activos, nos encontraremos ante una operación de arrendamiento financiero, de tal modo que:

- Empresa suministradora, dará de baja los activos con cargo al crédito correspondiente por el rapel anticipado (Cuenta 450 Anticipos entregados por compromisos de venta futuros). Cede el control de los mismos.
- Cliente (empresa que los recibe), dará de alta los activos con abono al pasivo financiero correspondiente por las obligaciones contraídas (cuenta 182. Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo). Asume el control sobre los bienes.

Sin embargo, si la duración del contrato es inferior a su vida útil y el cliente está obligado a devolver los activos que mantienen un valor significativo, entonces nos encontraremos con una operación de arrendamiento operativo, registrándose los ingresos y gastos según devengo, de tal modo que:

- Empresa suministradora, conserva el control sobre los activos, y los mantiene en su patrimonio, registrándose un ingreso al devengo de las operaciones.
- Cliente (empresa que lo recibe). En principio el ICAC parece que obvia el tratamiento en la empresa receptora, pero en nuestra opinión cabría dos soluciones. Al ser asemejado a un arrendamiento operativo, se podría no registrar nada en el momento de la firma del contrato (informando en la memoria), y registrar posteriormente el ingreso y el gasto al devengo. O podría registrarse un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de explotación durante el periodo determinado en el

contrato. Esta última posición, es la que parece que se defiende en la nueva norma sobre arrendamientos del IASB en proyecto.

Se extracta en la figura 2 siguiente:

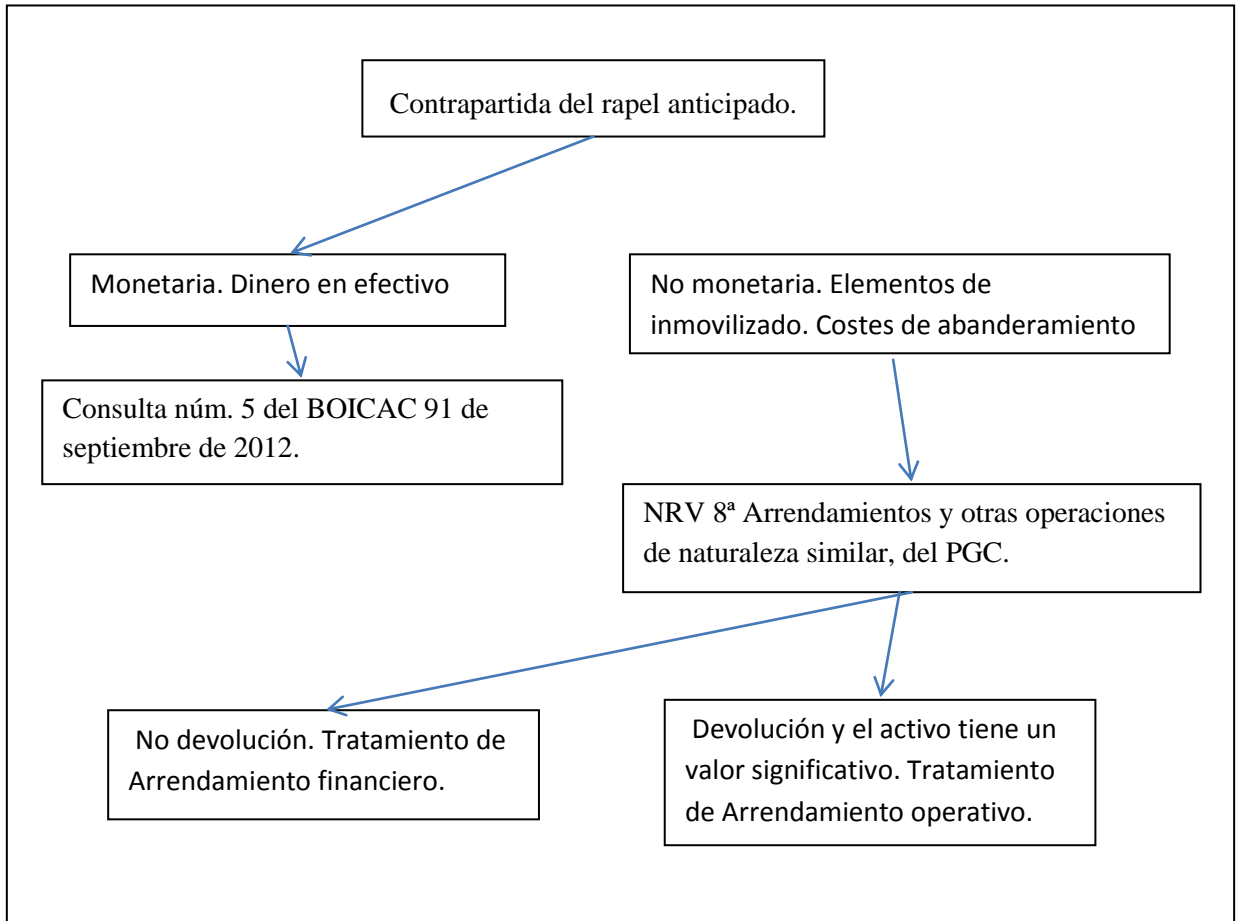


Figura núm. 2. Contrapartida del rapel anticipado.

Veamos un ejemplo:

Cierta marca de cervezas (sociedad B) cede a un cliente (Sociedad A) los “costes de abanderamiento” (expendedores de cerveza, instalación de la barra, marquesinas y rótulos), con la condición de que éste venda durante un periodo de 5 años los productos de la empresa. El valor razonable de los activos cedidos se cifra en 350.000 euros.

La vida útil de los activos cedidos se estima en 10 años.

Supongamos que el tipo de interés del mercado es del 2,5 %

En el contrato, el cliente se obliga a consumir los siguientes litros de cerveza anuales:

Años	Litros de cerveza comprometido
1	15.000
2	20.000
3	30.000
4	40.000
5	50.000
TOTAL	155.000

Supongamos que la empresa A cumple durante los cinco años con el compromiso asumido de adquisición de cerveza.

Contabilice lo que proceda en la Contabilidad de la sociedad A y B, en los dos siguientes casos:

Caso 1: Cumplido este plazo estipulado el cliente no está obligado a devolver a la marca de cervezas los activos cedidos, quedándose en propiedad.

Caso 2: Cumplido el plazo establecido el cliente devuelve los activos a la empresa cervecera y éstos tienen un valor significativo.

SOLUCIÓN:

Caso 1: Cumplido el plazo estipulado el cliente no está obligado a devolver a la marca de cervezas los activos cedidos, quedándose en propiedad.

Según la NRV 8ª del PGC nos encontramos ante un arrendamiento financiero, ya que el control de los activos se cede al cliente, puesto que éste va a hacer uso de ellos de forma indefinida.

El valor razonable de los mismos asciende a 350.000 euros, y según la consulta núm. 5 del BOICAC 91 de septiembre de 2012, tendrán la consideración de Rapel anticipado sobre compras futuras.

Sociedad A: Cliente

Firma del contrato:			
350.000	(21xx) Inmovilizado material		
73.500	(472) H.P. Iva soportado	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	350.000
		(477) H.P. Iva repercutido	73.500
(472) H.P. Iva soportado: 21% sobre 350.000 euros. Al ceder de forma perputa los activos, la empresa B debe realizar una factura por la cesión de los mismos.			
(477) H.P. iva repercutido: 21% sobre 350.000 euros. Según consultas vinculante V0925-10 y V1745-10 El anticipo se trata de una prestación de servicios del proveedor consistente en la obligación que se asume de efectuar la venta en exclusiva del producto suministrado por el proveedor.			

PRECISIÓN FISCAL RESPECTO AL IVA:

Según la Consulta vinculante V0925-10: *“De acuerdo con lo expuesto, tiene la consideración de prestación de servicios efectuada por el consultante para su proveedor, el compromiso de venta en exclusividad de los productos (bebidas refrescantes) suministrados por dicho proveedor, así como el acuerdo de publicidad suscrito en el mismo contrato.....”* *“Por tanto, está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios efectuada por la consultante persona física en favor de un proveedor, consistente en la obligación que asume de efectuar la venta en exclusiva de las bebidas que le son suministradas por dicho proveedor”.*

En el mismo sentido la Consulta vinculante V1745-10 indica: *“En estas circunstancias, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicios efectuada por el consultante, persona física, en favor de un proveedor, consistente en la obligación que asume de efectuar la venta de los productos que le son suministrados por dicho proveedor, cualquiera que sea la forma que asuma dicho compromiso.*

El consultante estará obligado a efectuar la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la referida operación sobre el destinatario de la misma, mediante la correspondiente factura, así como a liquidar e ingresar las cuotas devengadas en la Hacienda Pública”.

La cuenta (182) Anticipos recibidos por compromisos de compras se imputará a resultados de años siguientes en función de los litros de cerveza adquiridos. La previsión es la siguiente:

La previsión de las compras es la siguiente:		
AÑOS	PREVISIÓN	PORCENTAJE
1	15.000	9,68%
2	20.000	12,90%
3	30.000	19,35%
4	40.000	25,81%
5	50.000	32,26%
TOTAL	155.000	100,00%

El reparto se realizará en función de esta previsión, dejando constancia de que si en un año determinado no se cumple se realizaran en ese año los ajustes correspondientes según la NRV 22ª Cambio de criterios contables, errores y estimaciones contables.

La cuenta (182) Anticipos recibidos por compromisos de compras, es a largo plazo, y por lo tanto siguiendo la NRV 9ª Instrumentos financieros deberá registrarse por su coste amortizado y reconocerse un tipo de interés de mercado del 2,5 %.

De este modo el cuadro de amortización es el siguiente:

AÑOS	Amortización		2,50%		Capital
	Porcentaje	Importe	Interés Devengo PyG	Cuota Imputación PyG	
0					350.000,00
1	9,68%	33.870,97	8.750,00	42.620,97	316.129,03
2	12,90%	45.161,29	7.903,23	53.064,52	270.967,74
3	19,35%	67.741,94	6.774,19	74.516,13	203.225,81
4	25,81%	90.322,58	5.080,65	95.403,23	112.903,23
5	32,26%	112.903,23	2.822,58	115.725,81	-
TOTAL	100,00%	350.000,00	31.330,65	381.330,65	

AÑO 1:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
42.620,97	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	42.620,97
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
8.750,00	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	8750
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad.			
Amortización del inmovilizado recibido: 350.000/10 = 35.000 euros.			
35.000	(680x) Amortización inmoviliz.	(282x) Amortización acumulada inmoviliz.	35.000
AÑO 2:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
53.064,52	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	53.064,52
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
7.903,23	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	7903,22581
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad.			
Amortización del inmovilizado recibido: 350.000/10 = 35.000 euros.			
35.000	(680x) Amortización inmoviliz.	(282x) Amortización acumulada inmoviliz.	35.000

AÑO 3:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
74.516,13	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	74.516,13
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
6.774,19	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	6774,19355
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad.			
Amortización del inmovilizado recibido: 350.000/10 = 35.000 euros.			
35.000	(680x) Amortización inmoviliz.	(282x) Amortización acumulada inmoviliz.	35.000
AÑO 4:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
95.403,23	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	95.403,23
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
5.080,65	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	5080,64516
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad.			
Amortización del inmovilizado recibido: 350.000/10 = 35.000 euros.			
35.000	(680x) Amortización inmoviliz.	(282x) Amortización acumulada inmoviliz.	35.000
AÑO 5:			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
115.725,81	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras.	(609) Rapels sobre compras	115.725,81
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
2.822,58	(662) Intereses de deudas	(182) Anticipos recibidos por compromisos de compras	2822,58065
PRECISIONES: No se ha considerado la reclasificación del largo al corto plazo, por razones de simplicidad.			
Amortización del inmovilizado recibido: 350.000/10 = 35.000 euros.			
35.000	(680x) Amortización inmoviliz.	(282x) Amortización acumulada inmoviliz.	35.000
A partir de aquí se seguirán amortizando los elementos del inmovilizado material, ya que la empresa A no tiene que devolverlos.			

Sociedad B: Empresa cervecera.

Cede el control de los activos a la empresa A Cliente, por lo que los dará de baja. Supongamos que el valor contable coincide con el valor razonable y no hay resultado por la operación².

Firma del contrato			
350.000	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros		
73.500	(472) H.P. Iva soportado	(21x) Inmovilizado material (477) H.P. Iva repercutido	350.000 73.500
(477) H.P. Iva repercutido 21% sobre 350.000 euros. Al ceder de forma perputa los activos, la empresa B debe realizar una factura por la cesión de la misma.			
(472) H.P. iva soportado 21% sobre 350.000 euros. Según consultas vinculante V0925-10 y V1745-10			
El anticipo se trata de una prestación de servicios al proveedor consistente en la obligación que se asume de efectuar la venta en exclusiva del producto suministrado por el proveedor.			

En cuanto a las precisiones por el IVA sirve todo lo expuesto anteriormente.

La cuenta (450) Anticipos entregados por compromisos de ventas futuros, se imputará a resultados de años siguientes en función de los litros de cerveza adquiridos. La previsión es la siguiente:

La previsión de las compras es la siguiente:		
AÑOS	PREVISIÓN	PORCENTAJE
1	15.000	9,68%
2	20.000	12,90%
3	30.000	19,35%
4	40.000	25,81%
5	50.000	32,26%
TOTAL	155.000	100,00%

El reparto se realizará en función de esta previsión, dejando constancia de que si en un año determinado no se cumple se realizaran en ese año los ajustes correspondientes según la NRV 22ª Cambio de criterios contables, errores y estimaciones contables.

La cuenta (450) Anticipos entregados por compromisos de ventas futuros, es a largo plazo, y por lo tanto siguiendo la NRV 9ª Instrumentos financieros deberá registrarse por su coste amortizado y reconocerse un tipo de interés de mercado del 2,5 %.

De este modo el cuadro de amortización es el siguiente:

² Podría ser que no coincidiera y apareciera un resultado positivo o negativo.

AÑO 1:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
42.620,97	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	42.620,97
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
8.750,00	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	8750
AÑO 2:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
53.064,52	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	53.064,52
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
7.903,23	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	7.903,23
AÑO 3:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
74.516,13	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	74.516,13
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
6.774,19	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	6.774,19
AÑO 4:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
95.403,23	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	95.403,23
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
5.080,65	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	5.080,65
AÑO 5:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
115.725,81	(709) Rapel sobre ventas.	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros.	115.725,81
Por el reconocimiento del interés correspondiente al año:			
2.822,58	(450) Anticipos entregados por compromisos de venta futuros	(762) Ingresos de créditos	2.822,58

Caso 2: Cumplido el plazo establecido el cliente devuelve los activos a la empresa cervecera y éstos tienen un valor significativo.

Se trata de un arrendamiento operativo, en consecuencia se efectuará el registro contable cuando se efectúe el devengo del rapel. De tal modo que el activo permanecerá en el patrimonio de la empresa B empresa cervecera y lo amortizará durante su vida útil.

Sociedad A: Cliente

A la firma del contrato no se contabilizará nada y se ofrecerá información en la Memoria de dicho contrato.

El devengo se producirá proporcionalmente a los litros de cerveza consumidos.

Devengo:			
			350.000
AÑOS	PREVISIÓN	PORCENTAJE	IMPORTE
1	15.000	9,68%	33.870,97
2	20.000	12,90%	45.161,29
3	30.000	19,35%	67.741,94
4	40.000	25,81%	90.322,58
5	50.000	32,26%	112.903,23
TOTAL	155.000	100,00%	350.000,00

AÑO 1			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
			21%
40.983,87	(4000) Proveedores	(609) Rapels sobre compras	33.870,97
		(472) H.P. Iva soportado	7.112,90
AÑO 2			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
			21%
54.645,16	(4000) Proveedores	(609) Rapels sobre compras	45.161,29
		(472) H.P. Iva soportado	9.483,87
AÑO 3			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
			21%
81.967,74	(4000) Proveedores	(609) Rapels sobre compras	67.741,94
		(472) H.P. Iva soportado	14.225,81
AÑO 4			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
			21%
109.290,32	(4000) Proveedores	(609) Rapels sobre compras	90.322,58
		(472) H.P. Iva soportado	18.967,74
AÑO 5			
Se efectuarán las compras comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre compras correspondiente:			
			21%
136.612,90	(4000) Proveedores	(609) Rapels sobre compras	112.903,23
		(472) H.P. Iva soportado	23.709,68

Sociedad B: Empresa cervecera.

A la firma del contrato no se contabilizará nada y se ofrecerá información en la Memoria de dicho contrato.

El devengo se producirá proporcionalmente a los litros de cerveza consumidos.

Devengo:			
			350.000
AÑOS	PREVISIÓN	PORCENTAJE	IMPORTE
1	15.000	9,68%	33.870,97
2	20.000	12,90%	45.161,29
3	30.000	19,35%	67.741,94
4	40.000	25,81%	90.322,58
5	50.000	32,26%	112.903,23
TOTAL	155.000	100,00%	350.000,00

AÑO 1:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
			21%
33.870,97	(709) Rapel sobre ventas.	(430) Cliente.	40.983,87
7.112,90	(477) H.P. Iva repercutido		
AÑO 2:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
			21%
45.161,29	(709) Rapel sobre ventas.	(430) Cliente.	54.645,16
9.483,87	(477) H.P. Iva repercutido		
AÑO 3:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
			21%
67.741,94	(709) Rapel sobre ventas.	(430) Cliente.	81.967,74
14.225,81	(477) H.P. Iva repercutido		
AÑO 4:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
			21%
90.322,58	(709) Rapel sobre ventas.	(430) Cliente.	109.290,32
18.967,74	(477) H.P. Iva repercutido		
AÑO 5:			
Se efectuarán las ventas comprometidas.			
Se reconocerá en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el rapel sobre ventas correspondiente:			
			21%
112.903,23	(709) Rapel sobre ventas.	(430) Cliente.	136.612,90
23.709,68	(477) H.P. Iva repercutido		