



Tratamiento de las ventas con pacto de recompra: Caso especial de ventas de productos semiterminados para su finalización por otras empresas.

Tanto en la NRV 14 Reconocimiento de ingresos actual del PGC como la reforma prevista según la NIIF UE 15, en aquellos casos en los que se produzca una venta con pacto de recompra que obligue al vendedor, no se ha transmitido el control sobre los bienes y, en consecuencia, no se trata de una venta, sino más bien de una operación de financiación.

En este sentido la NRV 14 Reconocimiento de ingresos del actual PGC, indica 2. Ingresos por ventas, indica lo siguiente en el punto 2:

“Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) *La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista”.*

Del mismo modo, la reforma del PGC que se plantea por Proyecto de Resolución 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 (en adelante RICAC); indica que tampoco se ha cedido el control sobre el activo, produciéndose, lo que yo denomino “operación boomerang”, esto es que el activo le vuelve a la empresa vendedora, para lo cual el tratamiento es :

“cuando el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y superior al valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, el contrato se contabilizará como una operación de financiación. Si el cliente no ejerce la opción de venta a su vencimiento, en esta fecha se dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia se reconocerá el correspondiente ingreso”.

Todo esto, basado en la NIIF UE 15. Reconocimiento de ingresos, va en esta misma línea al indicar en su párrafo 34: *“Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, la entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo”*

También en el párrafo B66 de la misma norma, se indica con claridad:

“Si la entidad tiene una obligación o un derecho de recomprar el activo (contrato a plazo u opción de compra), el cliente no obtendrá el control del activo, porque estará limitado en su capacidad de dirigir el uso del activo y obtener prácticamente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener posesión física del activo.

Por consiguiente, la entidad contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

- (a) un arrendamiento, de acuerdo con la NIIF 16 Arrendamientos, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que sea inferior a su precio de*



venta original, salvo que el contrato forme parte de una operación de venta con arrendamiento posterior; si el contrato forma parte de una operación de venta con arrendamiento posterior, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente; la entidad contabilizará el pasivo financiero de acuerdo con la NIIF 9; o

(b) un acuerdo de financiación, de conformidad con el párrafo B68, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que sea igual o superior a su precio de venta original.”

En el primer caso, reconocimiento como un arrendamiento operativo, ya se manifestó el ICAC en los mismos términos en sus consultas:

- Consulta número 6 del BOICAC número 106/Junio 2016. Sobre el adecuado reflejo contable de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta.
- Consulta número 8 del BOICAC número 113/MARZO 2018. 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.

En el segundo caso, el párrafo B68 de la NIIF UE 15, indica:

“Si el acuerdo de recompra es un acuerdo de financiación, la entidad continuará reconociendo el activo y reconocerá además un pasivo financiero por cualquier contraprestación recibida del cliente. La entidad reconocerá la diferencia entre el importe de la contraprestación obtenida del cliente y el importe de la contraprestación a pagar al cliente en concepto de intereses y, si procede, de costes de procesamiento o tenencia (por ejemplo, seguros)”.

Por lo tanto, nosotros asumimos todo lo anterior, pero existe un caso, en concreto cuando la empresa vende ciertos productos en curso (semiterminados) a otra empresa para que éstos sean finalizados, y se pacta su posterior recompra por un precio superior para poder recoger, de este modo, el trabajo que incorpora la empresa compradora, ya que los finaliza y por lo tanto, añade valor al producto.

Este caso, en nuestra modesta opinión, no cabe el tratamiento como una operación de financiación, sino más bien como un gasto de explotación, ya que se le incorpora valor al producto.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una empresa (empresa A), que vende ciertas prendas de confección semiterminadas a otra empresa (empresa B), para que éstas las finalicen, de modo que se obliga a recomprar las prendas posteriormente una vez finalizadas

Se realiza una operación de venta de prendas el 1 de diciembre de 20x1 por 100.000 euros al contado (IVA 21 %), la recompra se producirá el 1 de febrero del próximo año (20x2 por 120.000 euros más el IVA). Las prendas tenían un valor de coste inicial de 50.000 euros, y por este importe se encontraban en el inventario de la empresa, y la empresa asume todos los riesgos sobre las prendas.

Se pide:

Contabilizar esta operación en la empresa A.

Solución:

Obviamente se trata de una operación de venta con pacto de recompra a los dos meses por un importe superior, luego en principio, según las normas debería ser una operación financiera y la diferencia (20.000 euros) entre el precio de venta 100.000 y el de recompra 120.000 euros, sería coste financiero para la empresa A.

Pero en nuestra opinión, al ser una operación comercial, y la empresa B añadir valor al producto convirtiendo las prendas semiterminadas, en terminadas, debería ser tratado como un gasto de explotación.

La empresa A, mantendrá las existencias de productos semiterminados en su activo por 50.000 euros.

Contabilización:

Día 1 de diciembre de 20x1: Venta de los productos semiterminados. No se debe reconocer los ingresos por ventas, puesto que existe pacto de recompra (operación boomerang) y no se transmite el control.

121.000	(572) Bancos c/c	(521) Deudas a corto plazo (477) H.Pública IVA repercutido	100.000 21.000
---------	------------------	---	-------------------

NOTA: Hemos utilizado la cuenta 521 Deudas a corto plazo, pero perfectamente se podría haber utilizado una cuenta del grupo 4 Deudores y acreedores por tráfico.

Día 31 de diciembre de 20x1. Periodificación del gasto. Suponemos una periodificación lineal.
20.000 / 2 = 10.000 euros al mes.

10.000	(607) Trabajos realizados por otras empresas	(521) Deudas a corto plazo	10.000
--------	--	----------------------------	--------

Día 31 de diciembre de 20x1. Regularización de las existencias de productos semiterminados.

50.000	(710) Variación de existencias	(330) Productos en curso	50.000
--------	--------------------------------	--------------------------	--------

60.000	(330) Productos en curso	(710) Variación de existencias	60.000
--------	--------------------------	--------------------------------	--------

Día 1 de febrero de 20x2. Periodificación del gasto.

10.000	(607) Trabajos realizados por otras empresas	(521) Deudas a corto plazo	10.000
--------	--	----------------------------	--------

NOTA: Este gasto de explotación formará parte de mayor valor del producto.

Día 1 de febrero de 20x2. Vencimiento de la operación y recompra de las prendas.



120.000	(521) Deudas a corto plazo	(572) Bancos c/c (145.200
25.200	477) H.Pública IVA repercutido		

Publicado por el autor en: <https://gregorio-labatut.blogspot.com/2020/01/tratamiento-de-las-ventas-con-pacto-de.html>

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

Director de los siguientes postgrados de la Universidad de Valencia. Abierta la matrícula para el curso 2019/2020:

- Diploma de Especialización en Experto Contable con ERP. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Homologado para el acceso al Registro de Experto Contables-REC. También ha conseguido la máxima puntuación para el Registro de Expertos contables de AECE y AECA. <http://cort.as/-HISF>
- <https://www.youtube.com/watch?v=xhO1WE5c-To>
- Diploma de Especialización en Auditoría de Cuentas. Homologado por el ICAC como formación obligatoria para el acceso al ROAC. Online.
- <http://cort.as/-HISN>
- <https://www.youtube.com/watch?v=hee0CHUnTJM&t=16s>
- Diploma de Especialización en Gestión financiera y contable de la Pyme con ERP. <http://cort.as/-HIST>. Directora: Dra. Elisabeth Bustos Contell.
- <https://www.youtube.com/watch?v=AW9QcBadVp8>
- Certificado Universitario de postgrado en técnicas de valoración de empresas y planes de viabilidad. Homologado por el ICAC formación obligatoria acceso ROAC. <http://cort.as/-HISk>
- Certificado Universitario de postgrado en tecnología de la información y sistemas informáticos. Homologado por el ICAC formación obligatoria acceso ROAC. <http://cort.as/-HISx> Directora: Dra. Elisabeth Bustos Contell.

Director de los próximos eventos organizados por la Fundación Universidad Empresa. ADEIT de la Universidad de Valencia, homologados por el ICAC para la formación de los auditores de cuentas.

- Jornada presencial: Día 31 de enero de 2020. Reforma del Plan General de Contabilidad. Cambios en el reconocimiento Instrumentos financieros, existencias y reconocimiento de ingresos. 6 horas. Homologado por el ICAC con 6 horas de formación para los auditores de cuentas inscritos en el ROAC. Los asistentes que lo deseen podrán realizar un examen con el objetivo del cómputo del 150 por ciento del tiempo de presencia computable. Más información en: <https://congresos.adeituv.es/reformaplangueral/ficha.es.html>
- Jornadas online mediante webinars homologados por el ICAC como formación obligatoria auditores inscritos en el ROAC: <http://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/>
- Próximo webinar: novedades del cierre contable de 2019 y sus implicaciones fiscales. Homologado por el ICAC con 4 horas de formación. <http://formacion.adeituv.es/homologacion-icac/novedades-cierre-contable/>