



BOICAC Nº 96/2013 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.

Respuesta

La consulta plantea el tratamiento contable, en una entidad comercializadora de gas, de las transacciones realizadas al amparo de un contrato de "intercambio de gas" firmado con otras empresas comercializadoras del sector. Dicho contrato tiene por objeto garantizar las existencias mínimas de seguridad establecidas por la normativa reguladora del sector y por lo tanto el suministro.

A través del citado acuerdo, que según indica el consultante se instrumenta mediante "*un contrato de compraventa tipo*", la entidad situada por debajo del mínimo permitido acude al "depósito común" para obtener las existencias necesarias de alguna de las comercializadoras que en ese momento tenga superávit. Con posterioridad, la entidad que acudió al depósito común cancelará su compromiso de devolución de gas cuando adquiera las correspondientes existencias de sus proveedores habituales.

La cuestión a dilucidar es si la consultante debe reconocer las existencias adquiridas bajo el citado acuerdo y la posterior venta cuando se produce la devolución, o si por el contrario los hechos descritos no deberían originar un incremento en el importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

El fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma siempre debe guiar cualquier interpretación de las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

A la vista de la descripción que realiza el consultante, el contrato de intercambio de gas parece constituir un instrumento que permite cumplir a la entidad con la obligación de mantener, en todo momento, un volumen de existencias mínimas o inventario de seguridad, y al mismo tiempo poder atender los compromisos de entrega a sus clientes, asumiendo la obligación de reponer el volumen de existencias recibido.

Pues bien, desde un punto de vista económico, este acuerdo en el que una parte recibe un activo no monetario asumiendo la obligación de entregar, en el futuro, otro activo de la misma naturaleza y función no encierra un verdadero intercambio económico entre una empresa y sus clientes, sino un simple mecanismo de colaboración entre las empresas comercializadoras para optimizar la gestión de sus inventarios.

En este sentido, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación cabría traer a colación por analogía la norma de registro y valoración 14ª



"Ingresos por ventas y prestación de servicios" del PGC, en cuya virtud *"no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor"*, de lo que cabe concluir que la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso ni por lo tanto lucir como importe neto de la cifra de negocios de la consultante, sin perjuicio de la obligación de reconocer la correspondiente variación de existencias, y el compromiso de devolución formando parte de los acreedores comerciales, que se dará de baja aplicando este mismo criterio cuando se proceda a la devolución del gas con abono a una cuenta de variación de existencias.

Hasta ese momento, el compromiso que asume la empresa se valorará por su valor razonable contabilizando las variaciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.