



BOICAC Nº 100/2014 Consulta 2

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.

Respuesta:

Una empresa dedicada a la venta de reactivos cede gratuitamente instrumentos de análisis clínico a centros sanitarios por un periodo de tiempo determinado a cambio del compromiso contractual por parte de los citados centros de adquirir los reactivos con los que se realizan los análisis, de acuerdo con unos mínimos establecidos. Según manifiesta el consultante, se entiende que con la venta de los reactivos se compensa el coste de la cesión de los instrumentos y, adicionalmente, si no se llega a un consumo mínimo, los aparatos pueden ser retirados antes del periodo convenido de cesión.

Al finalizar el contrato, que suele tener una duración de tres años, la empresa recupera la posesión de los instrumentos, ofreciéndole al centro sanitario su adquisición. El valor de mercado de los aparatos al término del contrato de cesión es significativo.

Por último, en el escrito de consulta se indica que la empresa contabiliza estos instrumentos como existencias porque pueden ser objeto de cesión o venta.

La consulta versa sobre cómo contabilizar la cesión de los aparatos y las posteriores operaciones de venta de los reactivos. Además, se pregunta si durante la cesión los instrumentos pueden seguir figurando en existencias, como si de un depósito se tratara, aplicándoles una depreciación equivalente a la amortización, o bien deben permanecer en el inmovilizado.

Respecto a la cesión de los equipos y la venta de reactivos, el registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el



artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por 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.

Según lo descrito en la consulta, la empresa cede bienes del inmovilizado material a sus clientes, a cambio del consumo de los productos cuya entrega constituye la actividad ordinaria de la empresa, por un periodo de tiempo determinado que puede reducirse en función del cumplimiento de determinados niveles de consumo.

Por lo tanto, al analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos (NRV 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar") y al suministro de bienes (NRV 14ª. "Ingresos por ventas y prestación de servicios").

Es decir, cabría concluir que en el contrato que se ha firmado además de la venta de bienes existe un arrendamiento operativo implícito, y que la contraprestación recibida retribuye ambos componentes del acuerdo, la venta de reactivos y dicho arrendamiento. De acuerdo con esta calificación, se procedería al reconocimiento de los dos tipos de ingresos en proporción a su valor relativo, siempre y cuando la consultante pudiera asignar de forma razonable un valor separado a la cesión de los equipos.

Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos



poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.