



BOICAC Nº 106/2016 Consulta 6

Sobre el adecuado reflejo contable de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta.

Respuesta:

Las entidades de "rent a car" se dedican al alquiler a corto plazo de automóviles sin conductor. Para ello firman un contrato marco anual con los fabricantes de los vehículos. A la vista de la información que se facilita en la consulta, la entrega de los automóviles se clasifica en dos grandes grupos:

1. Vehículos "buy – back". Se trata de vehículos en los que existe un pacto de recompra a precio fijo otorgado por el fabricante. Se caracterizan por:
 - a. Limitaciones al uso por las entidades de "rent a car".
 - b. Transmisión del riesgo por pérdida o destrucción a las entidades de "rent a car".
 - c. Opción de venta para la empresa "rent a car" y obligación de recompra por el fabricante a precio fijo en función de los meses de utilización del vehículo (estos no se identifican individualmente sino que es un porcentaje del total de vehículos adquiridos).
 - d. Además del derecho, la entidad "rent a car" tiene en ocasiones la obligación de revender los vehículos.

2. Vehículos "risk". Se trata de vehículos en los que no existe un pacto de recompra por el fabricante. Se caracterizan por:
 - a. Quedan excluidos de la obligación de recompra por parte del fabricante.
 - b. Transcurrido un determinado plazo de tiempo estos vehículos son vendidos.

A la vista de estos antecedentes, se solicita la opinión de este Instituto sobre el adecuado tratamiento contable de estas operaciones y, en particular, acerca de las siguientes cuestiones:

- a) Vehículos "buy – back": si deben ser calificados como inmovilizado por la empresa "rent a car" en la medida en que, desde la perspectiva del fabricante que entrega el vehículo, puede entenderse que se cumplen los requisitos recogidos en la Norma de registro y valoración (NRV) 14ª. "Ingresos por ventas y prestación de



servicios" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, o por el contrario y por la razón inversa cabría considerar los hechos descritos como un acuerdo de arrendamiento operativo.

- b) Vehículos "risk": si deben ser calificados como un inmovilizado hasta el momento mismo de la venta bajo la hipótesis de que el curso ordinario de las operaciones de este tipo de entidades está compuesto sólo por la actividad de alquiler siendo la compra y venta de vehículos puramente auxiliar, o bien deben ser calificados como existencias desde el momento en que se decide su venta ya que, en el ciclo normal de explotación de estas entidades, no existe disociación entre la venta y alquiler posterior, adquiriendo vehículos desde el primer momento para su uso y posterior enajenación.

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 (MCC) recogido en la primera parte del PGC, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

Para dar una adecuada respuesta a las cuestiones suscitadas, en primer lugar se analizará si los hechos descritos constituyen, desde la perspectiva de la empresa que vende los vehículos (el fabricante), una operación que cumple los requisitos para contabilizar un ingreso por venta de bienes.

Una vez aclarado este aspecto, y exclusivamente para el supuesto en que se cumplan los mencionados requisitos, a continuación se indicarán los criterios generales para calificar los vehículos adquiridos por la empresa "rent a car" como inmovilizado o existencias.

1. Vehículos "buy - back"

La empresa fabricante o distribuidora de los vehículos reconocerá un ingreso por la venta de bienes a la empresa "rent a car" si el acuerdo cumple las condiciones establecidas en la NRV 14ª del PGC, que estipula lo siguiente:

"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.

b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad”.

En relación con estas características propias y definitorias del reconocimiento de un ingreso la más relevante es la que versa sobre la transferencia de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, porque si esta circunstancia se cumple es habitual que los restantes requisitos también se verifiquen.

Sin embargo no es extraño que en algunas operaciones la transferencia de la propiedad se emplee como medio o instrumento accesorio de otro acuerdo principal cuya verdadera causa difiere de la inherente al contrato de compraventa. En estos casos, el apartado 1 de la NRV 14ª introduce un criterio en el que se concreta la aplicación del principio establecido en el artículo 34 del Código de Comercio que exige considerar el fondo económico y no solo la forma jurídica en el análisis de las operaciones: “Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta”.

En este contexto normativo, la primera cuestión a resolver es si los vehículos “buy-back” son elementos incorporados al patrimonio de la empresa “rent a car”, o por el contrario si los hechos descritos pueden englobarse dentro de la categoría de negocios jurídicos en los que la forma elegida difiere del fondo económico.



A tal efecto, no cabe duda que el aspecto medular a considerar es el hecho de que la empresa "rent a car" tiene una opción de venta y el fabricante la obligación de recompra de los vehículos a un precio fijo, pero inferior al valor razonable, circunstancia que podría llevar a cuestionar el cumplimiento de los requisitos regulados en la NRV 14ª del PGC para reconocer la venta y la correspondiente compra de estos bienes. Esto es, será necesario analizar cuál es el sentido económico de la cláusula y, en particular, si a la vista de los efectos que produce cabría sostener que el contrato de compraventa y la opción de venta, considerados en su conjunto, son la forma empleada para producir unos efectos económicos similares a los derivados de un acuerdo de arrendamiento operativo.

En términos similares, desde la perspectiva de la empresa "rent a car" cabría analizar los rasgos asociados a la adquisición de un activo y determinar si los efectos combinados de las cláusulas del contrato están más cerca de los típicos que produce su adquisición (para lo que es habitual emplear el negocio de compraventa), en cuyo caso, forma jurídica y fondo económico serían coincidentes, o de las consecuencias que se derivan de los acuerdos de arrendamiento operativo, lo que llevaría a contabilizar la operación como un negocio análogo a estos arrendamientos.

Para efectuar esta aproximación es relevante traer a colación la opinión de este Instituto publicada en la consulta 1 del BOICAC nº 99, de septiembre de 2014, acerca del tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición, y en la que sobre la cuestión que nos ocupa se recoge la siguiente explicación:

"A partir de este razonamiento, el ICAC en la contestación a numerosas consultas consolidó la siguiente doctrina administrativa sobre la transferencia de activos vinculando la calificación de activo a dos requisitos constitutivos:

- *La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a la facultad de disposición.*
- *La idea de recuperación, consustancial con la nota de proyección económica futura.*

Ambas características integran el núcleo de los riesgos y ventajas del elemento patrimonial.

Con carácter general, cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de los citados atributos es cuando puede concluirse que procede la



baja o la corrección de valor del activo. En contraposición, no procede el registro de un activo si no se cumplen ambos requisitos”.

Pues bien, entrando en el fondo de la cuestión que se plantea cabe señalar que si a la vista del contrato fuera posible apreciar, en el momento inicial (entrega de los vehículos), un incentivo económico significativo en la empresa “rent a car” para ejercitar su opción de venta, se debería sostener que el fabricante no ha transmitido los riesgos y beneficios significativos del activo y que aquella, en esencia, no adquiere el aprovechamiento del bien a lo largo de su vida económica. Esto es, la citada cláusula (opción de venta) y la evidencia sobre su más que probable ejecución desde el inicio del acuerdo interrumpe el uso tendencial del activo a lo largo de su vida económica y el pleno poder de disposición de la empresa “rent a car”. Y lo anterior permite a su vez identificar en la operación descrita los elementos característicos de un acuerdo de arrendamiento operativo; a saber, el derecho a usar un bien identificable durante un periodo de tiempo determinado inferior a la vida económica del activo a cambio de una contraprestación.

En este sentido es oportuno reproducir la interpretación de este Instituto sobre las características de los acuerdos de arrendamiento incluida en la consulta 4 del BOICAC nº 96, de diciembre de 2013, sobre el tratamiento contable de los contratos de “servicios energéticos”:

“La NRV 8ª del PGC define las operaciones de arrendamiento como sigue:

“Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo (...)

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, (...)”

Conforme a lo anterior, el PGC establece dos elementos esenciales a la hora de identificar un arrendamiento.



En primer lugar, el contrato de arrendamiento tiene que tener por objeto "un activo" determinado o identificable, por lo que no podrá hablarse de contrato de arrendamiento de cualquier activo, sino de un activo explícitamente identificado en el contrato. En consecuencia, desde una perspectiva contable, no existe acuerdo de arrendamiento si el cumplimiento del mismo es independiente del uso de ese activo.

(...)

En segundo lugar, se establece que para que haya un arrendamiento el acuerdo implica la "cesión del derecho de uso del activo durante un periodo de tiempo determinado", lo que solo sucede si efectivamente se transfiere al cliente el derecho a controlar el uso del activo porque se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1. El cliente tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.

2. El cliente tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo, mientras, simultáneamente obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.

3. Los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que un tercero obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el cliente pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto."

En definitiva y como conclusión, en la medida que a la vista de los antecedentes y circunstancias de la operación de compraventa y, en particular, de la opción de venta que recibe la empresa "rent a car", se pueda apreciar un incentivo económico significativo para devolver los vehículos a cambio de un precio determinado desde el inicio del acuerdo, los efectos económicos del contrato no serán los propios o inherentes a la adquisición de un activo a título de propiedad sino que por el contrario se tornarán en los típicos de un contrato de arrendamiento.

A la hora de analizar si la empresa "rent a car" tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho se considerará toda la información disponible, y, en particular, la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la



opción, así como el tiempo hasta que venza el derecho. Por ejemplo, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo sería lógico concluir que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta.

Si después del análisis de fondo sobre los efectos de la opción de venta hubiera que calificar los hechos como un acuerdo de arrendamiento operativo, la operación se contabilizará de acuerdo con los criterios recogidos en la NRV 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del PGC. En tal caso, cualquier entrega de efectivo de la empresa "rent a car" por un importe superior al gasto devengado que procedería reconocer en un acuerdo de arrendamiento operativo de características equivalentes, en principio, se contabilizará como una operación de naturaleza financiera.

2. Vehículos "risk"

En ausencia de opción de venta los vehículos se contabilizarán en la empresa "rent a car" de acuerdo con la NRV que corresponda en función del criterio de clasificación que se detalla en el siguiente punto.

3. Clasificación de los vehículos adquiridos en la empresa "rent a car"

Atendiendo a lo establecido en el PGC, la clasificación de inmovilizado o existencias de los activos de una empresa vendrá determinada por su afectación al proceso productivo. Así, tendrán la calificación de inmovilizado los bienes destinados a ser utilizados de forma duradera en el desarrollo de las actividades de la empresa, mientras que si un activo está destinado a ser vendido en el curso normal de la explotación pertenecerá al grupo de existencias. Este criterio viene recogido en la consulta 3 del BOICAC nº 52, de diciembre de 2002, que en el marco del actual PGC se considera en vigor tal y como se ha precisado en la consulta 8 del BOICAC nº 98, de junio de 2014.

De la citada interpretación se infiere que el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo.

De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto,



para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa.

A este respecto, en la medida en que el destino de los bienes como inmovilizado carezca de importancia en comparación con la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación. Esta circunstancia supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

Sin embargo el hecho de que el modelo de negocio de la empresa "rent a car" arroje evidencia de que tarde o temprano toda la flota de vehículos será enajenada, o lo que es lo mismo, que para estos vehículos no parece que exista una clara disociación entre el alquiler y la venta, no debe llevar a concluir que los vehículos, en esencia, son adquiridos desde el primer momento para su enajenación y que por lo tanto deben ser contabilizados en todo caso como existencias.

Por el contrario, si el uso de estos activos no es irrelevante se clasificarán como inmovilizado tal y como se deduce del criterio expresado en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, que en su regla cuarta dispone lo siguiente:

"2.4 Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios".