

COMENTARIOS Y CASO PRÁCTICO
CONSULTA N.º 1 BOICAC 144
DICIEMBRE 2025

Autor: FERNANDO VALLEJO SAGASETA DE ILÚRDOZ

Interventor y Auditor del Estado

ROAC N.º 24649

CESIÓN DE USO DE UN VEHÍCULO A CAMBIO DE REALIZAR FOTOGRAFÍAS Y VÍDEOS PROMOCIONALES

1. CONSULTA Y RESPUESTA DEL ICAC

1.1 CONSULTA

Sobre el tratamiento contable de la cesión de uso de un vehículo a cambio de realizar fotografías y vídeos promocionales.

1.2 RESPUESTA DEL ICAC

La consulta versa sobre el tratamiento contable de una colaboración que realiza el consultante como parte de su actividad de tipo promocional. Para llevar a cabo dicha colaboración, una empresa le cede un coche durante 6 meses a cambio de realizar algunas fotografías y vídeos promocionales. Según la normativa tributaria debe emitir una factura a la empresa por el 20% del valor de mercado del vehículo.

El consultante entiende que el asiento de la operación debería realizarse con la cuenta 430.

Cientes a una cuenta de ingresos (7xx) y se le plantea la duda de cómo cancelar la cuenta de clientes, ya que no se produce cobro bancario.

En primer lugar, es preciso señalar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En el caso de la presente consulta se presta un servicio, la actividad de promoción, que se cobra mediante la recepción de otro servicio, la utilización de un coche durante 6 meses.

En este sentido, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 14a del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala en el apartado 2 que la empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes.

En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que espera recibir, derivada de la misma.

A este respecto la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 10 de febrero de 2021, 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 (RICAC de ingresos), regula la contraprestación distinta al efectivo en su artículo 15, que señala:

“1. Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del efectivo), reconocerá dicho activo por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente. Si la empresa no puede estimar de forma fiable ese importe, la contraprestación obtenida se valorará de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.

2. Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios. En tal caso, los bienes o servicios incorporados al patrimonio de la empresa se contabilizarán como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.”

Teniendo en cuenta la normativa anterior, en el caso de que el ingreso se reciba en especie (en este caso, recibiendo un servicio como contraprestación), el ingreso generado por la prestación debe valorarse por el valor razonable del servicio recibido.

Asimismo, deberá tener en cuenta lo establecido en el artículo 34.5 de la RICAC de ingresos:

“Las transferencias de los bienes y servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para ellas, formarán parte de la cifra anual de negocios, salvo en los casos descritos en el artículo 1, apartado 3. La valoración del ingreso seguirá los criterios establecidos en el artículo 15.

(...).”

Por tanto, la empresa deberá reconocer el correspondiente gasto e ingreso, sin perjuicio de que no se produzca corriente financiera.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberán incluir toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con objeto de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

2. ANÁLISIS

Esta consulta del BOICAC aborda una práctica relativamente común en empresas de pequeño y mediano tamaño: el intercambio de servicios.

2.1 EL PROBLEMA PLANTEADO

El consultante plantea la operación únicamente desde la perspectiva de su propio ingreso (venta) y obvia la parte del gasto por el servicio consumido (la publicidad). Al no haber movimiento de tesorería, la cuenta de clientes (430) quedaría con un saldo deudor permanente.

2.2 ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL ICAC

2.2.1 Tratamiento contable de ingresos y gastos

El ICAC, con buen criterio, fundamenta su respuesta en el principio de fondo sobre la forma (artículo 34.2 del Código de Comercio), indicando que se debe atender a la realidad económica de la operación.

La realidad es que se está prestando un servicio de promoción que se cobra mediante la recepción de otro servicio (el uso del vehículo).

Aplicando la normativa de ingresos:

- **NRV 14ª del PGC:** El ingreso se reconoce al transferir el control del servicio y se valora por el valor razonable de la contrapartida recibida o esperada.
- **RICAC de ingresos (Art. 15 y 34.5):** Al ser una contraprestación en especie, el ingreso se valorará por el valor razonable del servicio recibido (el uso del coche). Si no pudiera estimarse, se usaría el precio de venta independiente del servicio de promoción. Estas operaciones de permuta formarán parte de la cifra anual de negocios.

La empresa, por tanto, debe reconocer simultáneamente el ingreso y el gasto correspondientes, independientemente de que no exista un flujo monetario, e informar, si procede, de ello en la memoria.

2.2.2 Valoración de ingresos y gastos

Esta especie de “permuta de servicios” está recogida parcialmente en la ya mencionada NRVª 14 PGC:

“Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente”

Se destaca el parcialmente porque, si bien refleja que se valorarán por el valor razonable de la contrapartida recibida, menciona que se presumirá que será el precio acordado para los activos a transferir al cliente. Debería haberse añadido en esta redacción expresamente los servicios, dejándola como sigue: “...será el precio acordado para los activos a transferir al cliente o los servicios a prestar”

La RICAC de ingresos adolece de un defecto parecido. El art 15.1 RICAC establece:

“Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del efectivo), reconocerá dicho activo por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente.”

De nuevo se refiere únicamente a un potencial activo entrante. En mi opinión, la redacción debiera haber sido:

“Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del efectivo), reconocerá dicho activo o servicio por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente.”

En cualquier caso y a pesar de estas dos precisiones, el Instituto, a mi juicio, interpreta adecuadamente la situación y determina que el servicio entrante debe reconocerse por su valor razonable.

El valor razonable, según la respuesta, es similar en ambos servicios (porque se toma el valor razonable de un servicio como referencia para estimar el otro) por lo que el impacto en pérdidas y ganancias de esta operación es neutro, es decir, el ingreso es igual al gasto.

2.2.3 Ingresos y gastos diferentes

La problemática que nos puede surgir, y es donde considero que puede completarse la respuesta del ICAC, es en el caso de que las valoraciones sean diferentes.

La normativa deja abierta la puerta a esta posibilidad con la expresión “salvo evidencia en contrario”:

“Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, **salvo evidencia en contrario**, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente”

Si se toma el valor razonable de un servicio como referencia para estimar el otro, la operación tendrá impacto neutro en la cuenta de resultados. La presunción de equivalencia valorativa tiene cierta base lógica: Si dos empresas independientes acuerdan una prestación de servicios mutua, se entiende que están reconociendo el mismo valor a ambos servicios (en caso contrario no se acordaría la operación o alguna de las partes solicitaría una compensación).

No obstante, como se ha expuesto, esto no tiene porqué ser siempre coincidente.

Si se estima con fiabilidad (a pesar de la problemática que ello implica) que los valores reales de las prestaciones son diferentes y no hay compensación adicional, entonces estaríamos ante otro escenario.

En este segundo supuesto estaríamos ante una donación o liberalidad por parte de una empresa (la que presta un servicio con mayor valor razonable) ante otra. Esta donación, siguiendo el mandato del art. 34.2 del Código de Comercio y la propia normativa contable, debe reflejarse como tal:

- La empresa que presta el servicio con un mayor valor al recibido deberá registrar un ingreso por el valor razonable de la prestación entregada y un gasto por la recibida, así como un gasto excepcional por donaciones y liberalidades por la diferencia.
- La empresa que presta un servicio de menor valor al recibido deberá registrar un ingreso por el valor razonable de la prestación entregada y un gasto por la recibida, así como un ingreso excepcional por donaciones recibidas por la diferencia.

Debe destacarse que el análisis presupone empresas independientes. Si fueran empresas de grupo (donde quizás es más fácil ver estas asimetrías) se aplicarían las disposiciones de la NRV 21 PGC.

3. EJERCICIOS PRÁCTICOS

CASO 1: Presunción de equivalencia (escenario de la consulta del ICAC)

La agencia "NOAIN MEDIA" acuerda realizar un vídeo corporativo para "ASTRAIN AUTOS". A cambio, el concesionario le cede a la agencia un vehículo comercial para su uso durante un mes. Se puede estimar con gran fiabilidad que el alquiler de mercado de ese vehículo es de 1.000€. Siguiendo la presunción de equivalencia, se asume que el valor de los servicios de la agencia es también de 1.000€.

Se pide contabilizar lo que proceda desde el punto de vista de la agencia

Solución:

Por la prestación del servicio a "Astrain Autos" y la recepción del vehículo:

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|----------------------|-------------------------------|-------|
| 1.000 | 621 - Arrendamientos | 705 - Prestación de servicios | 1.000 |

Entendemos que debido a la naturaleza de la prestación recibida, debe contabilizarse como una operación asimilada a un arrendamiento.

Normalmente los programas contables no permiten hacer apuntes directos de Grupo 6 a Grupo 7. En ese caso, se utilizarían las cuentas puente habituales (430 o 400).

En caso de realizarse en momentos distintos, podría contabilizarse de la siguiente manera:

- Primero se presta el servicio, luego se recibe el vehículo:

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|----------------|-------------------------------|-------|
| 1.000 | 430 - Clientes | 705 - Prestación de servicios | 1.000 |

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|----------------------|----------------|-------|
| 1.000 | 621 - Arrendamientos | 430 - Clientes | 1.000 |

- La entrega del vehículo tiene carácter previo a la realización del video:

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|----------------------|-------------------|-------|
| 1.000 | 621 - Arrendamientos | 400 - Proveedores | 1.000 |

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|-------------------|-------------------------------|-------|
| 1.000 | 400 - Proveedores | 705 - Prestación de servicios | 1.000 |

Lo anterior cobra relevancia cuando existe un corte del ejercicio entre una y otra operación. No puede obviarse el principio del devengo en estas operaciones.

CASO 2: Asimetría valorativa

Mismos actores. La agencia "NOAIN MEDIA" acuerda realizar un vídeo corporativo para "ASTRAIN AUTOS". A cambio, el concesionario le cede a la agencia un vehículo comercial para su uso durante un mes. Se puede estimar con gran fiabilidad que el alquiler de mercado de ese vehículo es de 3.000€ mientras que el valor de los servicios de la agencia es de 1.700€.

Se pide contabilizar lo que proceda desde el punto de vista de los dos actores.

Solución:

a) "Noain Media"

Por la prestación del servicio a "Astrain Autos" y la recepción del vehículo:

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|----------------------|-------------------------------|-------|
| 3.000 | 621 - Arrendamientos | 705 - Prestación de servicios | 1.700 |
| | | 778 - Ingresos excepcionales | 1.300 |

b) "Astrain Autos"

| <i>Debe</i> | | <i>Haber</i> | |
|-------------|----------------------------|--|-------|
| 1.700 | 627 - Publicidad | 705 - Prestación de servicios ⁽¹⁾ | 3.000 |
| 1.300 | 678 - Gastos excepcionales | | |

(1) Se entiende que entre su actividad principal está el alquiler de coches. En caso contrario se utilizaría una 752

Lo mencionado respecto al principio del devengo es plenamente aplicable a este segundo supuesto.