



BOICAC Nº 145/2025 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de materias primas y aprovisionamientos destinados a la fabricación de muestras comerciales, entregadas gratuitamente o consumidas en los puntos de venta con fines promocionales.

Respuesta:

La consulta versa sobre una entidad que además de fabricar los productos destinados a la venta al público, elabora a partir de las materias primas que adquiere:

- a) muestras gratuitas que entrega a los clientes sin contraprestación, normalmente cuando estos adquieren un perfume o cualquier otro artículo que comercializa la empresa, y
- b) productos destinados a ser consumidos en los puntos de venta que los potenciales clientes prueban *in situ* de manera gratuita y que la empresa utiliza como medio de que el cliente conozca el artículo y provocar un impulso de compra.

La empresa señala que las características físicas y el empaquetado de los productos destinados a la promoción de la marca en el punto de venta al público los singularizan como tales, esto es, como artículos publicitarios no destinados a la venta, claramente diferenciados de los productos que los clientes adquieren a cambio de una contraprestación. Por eso, los recursos que la empresa destina a elaborarlos no se recuperan por medio de la venta del artículo a cambio de un precio, sino que su función es favorecer la captación de nuevos clientes o retener a los actuales consumidores de la marca.

No obstante, cuando la empresa adquiere materias primas y otros aprovisionamientos, con los que fabrica productos destinados a la promoción, no contabiliza un gasto de marketing en la cuenta 627. *Publicidad, propaganda y relaciones públicas*, sino la adquisición de existencias en las cuentas 601. *Compras de materias primas* y 602. *Compras de otros aprovisionamientos*, sin perjuicio de que, desde su adquisición, la sociedad diferencia estos bienes del resto de materias primas y otros aprovisionamientos destinados a elaborar productos dirigidos a la venta por su precio de mercado. La empresa registra estos bienes como existencias con el propósito de llevar un adecuado control y trazabilidad del inventario, aunque en el cierre mensual en que se produce su adquisición, reconoce una provisión por deterioro para corregir su coste íntegramente, con el objetivo de que el resultado del ejercicio no se vea afectado por el registro de un bien que, en esencia, no cumple el criterio de reconocimiento en balance.

Según indica la consultante, en coherencia con el registro del gasto en el momento inicial, cuando posteriormente se entregan los productos a los clientes o se consumen en el punto de venta, la sociedad no tiene impacto neto en el resultado del ejercicio.

En concreto, se plantean las siguientes cuestiones:

- 1) Si el gasto derivado de los bienes adquiridos por la consultante para elaborar productos destinados a fines promocionales con unas características físicas y empaquetado específico, y que desde su adquisición se diferencian en el sistema contable del resto de materias primas y otros aprovisionamientos, se debe registrar en el momento de su adquisición en sintonía con el criterio de la NIC 38 o, por el contrario, ese gasto se debe imputar en la fecha



en que los productos terminados a los que se incorporan las materias primas se entregan como muestras gratuitas a los clientes o se consumen en el punto de venta.

- 2) Si el sistema de registro seguido por la empresa —esto es, registrar un activo y reconocer simultáneamente su deterioro, sin que aflore activo alguno en el balance, ni resultado en el patrimonio neto— resulta compatible con el objetivo de imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.
- 3) Si la adquisición de los bienes con esa finalidad puede lucir en la partida 4. *Aprovisionamientos* de la cuenta de pérdidas y ganancias, informando en la memoria de su carácter promocional, o si debe incluirse el gasto en la partida 7. *Otros gastos de explotación*, junto con el resto de los gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas.

En primer lugar, es preciso analizar si las adquisiciones de materias primas y otros aprovisionamientos destinados a la fabricación de muestras comerciales cumplen la definición de activo prevista en el apartado 4º. *Elementos de las cuentas anuales*, del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como los criterios de reconocimiento recogidos en el apartado 5º del MCC.

En particular, el apartado 4º del MCC define los activos como (énfasis añadido):

“Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.”

En cuanto a su reconocimiento, el apartado 5º del MCC, establece lo siguiente (énfasis añadido):

“Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.”

Por otra parte, el apartado 5º del MCC determina que el reconocimiento de un gasto tiene lugar cuando se produce una disminución de los recursos de la empresa, siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad.

Asimismo, la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en la norma tercera establece lo siguiente (énfasis añadido):

“(…)

En particular, serán gastos del ejercicio en que se incurran los gastos de publicidad y actividades promocionales y los gastos de traslado o reorganización de la empresa. (...).”

A la vista de la normativa anterior, dado que según se indica en el texto de la consulta, los bienes adquiridos no están destinados a la venta, la sociedad deberá contabilizar directamente los importes desembolsados como un gasto de naturaleza comercial en la cuenta de pérdidas y



ganancias en el momento en que se incurren, es decir, cuando los bienes son adquiridos por la empresa, sin que ese registro pueda diferirse al momento en que los artículos promocionales sean consumidos o entregados a sus clientes o potenciales clientes.

Por tanto, los citados desembolsos no deben calificarse como un activo porque al incurrir en ellos no puede concluirse que sea probable la generación de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, tal y como señalan los criterios de reconocimiento de los activos recogidos en el citado apartado 5º del MCC.

Es preciso aclarar, por tanto, en relación con la referencia que se hace en los antecedentes a la consulta 4 del BOICAC n.º 56 *Sobre el tratamiento contable de determinados envíos gratuitos al exterior*, que el criterio allí previsto se refiere a un supuesto de hecho distinto al que ahora se plantea. En concreto, en la consulta publicada no se especifica el destino de las existencias hasta el momento de su entrega sin contraprestación. Sin embargo, en la consulta que ahora se realiza, se especifica que los artículos publicitarios no destinados a la venta sino a fines promocionales están claramente diferenciados desde el inicio por sus características físicas y el empaquetado, respecto de los productos que los clientes adquieren a cambio de una contraprestación.

En relación con la segunda cuestión planteada relativa al sistema de registro seguido por la empresa, este Instituto aclara que la cuarta y quinta parte del PGC, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables, respectivamente, son de aplicación facultativa excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración. Sin perjuicio de que sea aconsejable que, en el caso de hacer uso de esa facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales. No obstante, la presentación de los hechos descritos en el balance debe ser coherente con la calificación de gasto comercial sin que por lo tanto pueda mostrarse activo alguno a raíz de dicha adquisición ni se pueda incorporar en la cuenta de pérdidas y ganancias información desglosada que no se corresponda con el fondo económico de los hechos que se han examinado.

Por tanto, respecto a la tercera cuestión planteada, al tratarse de gastos de naturaleza comercial deberán figurar en la partida 7. *Otros gastos de explotación*, en concreto, en la letra a) *Servicios exteriores*, junto con el resto de los gastos de publicidad, propaganda y relaciones públicas, de la cuenta de pérdidas y ganancias. Adicionalmente, cabe señalar que en los ejercicios posteriores, la cuenta de pérdidas y ganancias tampoco se puede ver afectada por flujos de signo contrario y mismo importe, derivados del criterio de presentación que sugiere la consultante.