



BOICAC N° 147/2026 Consulta 2

Sobre la imputación temporal de ingresos en un contrato de mantenimiento.

Respuesta:

La sociedad consultante desarrolla como actividad principal la venta al por mayor de vehículos industriales nuevos, ofreciendo otros servicios accesorios como la prestación de contratos de mantenimiento. El objetivo de esta línea de negocio es fidelizar a sus clientes para que, una vez finalizado el contrato de mantenimiento, continúen utilizando los servicios de los talleres oficiales. Los contratos tienen una cuota fija mensual y su duración es de 36 meses. Los servicios contratados permiten acudir a cualquier taller oficial para efectuar las preceptivas revisiones periódicas y la sustitución de piezas deterioradas por desgaste no cubiertas por la garantía del vehículo.

Según indica la sociedad, el tratamiento contable que aplica a los ingresos derivados de los contratos de mantenimiento, en consonancia con la Norma de Registro y Valoración (NRV) 14.ª *Ingresos por ventas y prestaciones de servicios* recogida en el Plan General de Contabilidad (PGC), según la redacción del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, es el siguiente:

- a) Hasta que el vehículo no pasa por primera vez por el taller, los pagos efectuados por el cliente son registrados como un pasivo, al considerar que hasta ese momento no se ha prestado ningún servicio.
- b) Una vez que el vehículo pasa por el taller para la primera revisión o sustitución de piezas, la sociedad entiende que el cliente empieza a recibir los servicios objeto del contrato y comienza a imputar ingresos. La utilización de una herramienta informática permite determinar la intensidad del uso que se le ha dado al vehículo y, de ese modo, prever los siguientes pasos del vehículo por el taller y su coste hasta la finalización del contrato.
- c) A partir de este momento, se inicia el reconocimiento de la baja del pasivo y se contabiliza el correspondiente ingreso hasta la finalización del contrato. El criterio para el registro de los ingresos procede de los cálculos que efectúa la herramienta informática, considerando la entidad que de esta forma consigue reflejar de forma más fiel el patrón de reconocimiento de los ingresos y gastos asociados al contrato, en lugar de reflejar la corriente de cobros y pagos, que supondría registrar un beneficio mayor el primer año y mayores costes el tercer año del contrato.

En concreto, la evidencia histórica de la empresa pone de manifiesto que los gastos incurridos en cada uno de los tres años de servicio son de media el 15%, 34% y 51%, respectivamente.

A la vista de lo anterior, el consultante pregunta sobre la posibilidad de reconocer los ingresos por el método de porcentaje de realización establecido para las obras realizadas por encargo y con contrato, previsto en la norma de valoración 18ª de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

En primer lugar, es preciso recordar 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, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. 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.

Por otro lado, como paso previo es necesario resaltar que la regulación en vigor en materia de reconocimiento de ingresos está recogida en la NRV 14ª del PGC -según la redacción introducida por el citado RD 1/2021- y, en su desarrollo, en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), 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.

Esta norma de desarrollo ha incorporado un esquema en el análisis de las operaciones que se describe en el preámbulo de la RICAC como sigue:

“De acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido al inicio del Capítulo I y en el Plan General de Contabilidad, los ingresos se contabilizan cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa.

Para llevar a buen término ese principio fundamental, la NIIF-UE 15 propone un recorrido por cinco etapas sucesivas ya recogidas en el Plan General de Contabilidad en las que se plasma el enfoque de balance en materia de reconocimiento de ingresos: a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente; b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato; c) Determinar el precio o importe de la transacción; d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir; y, e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

Los siguientes capítulos de la resolución se dedican a exponer los detalles en los que se concreta la citada metodología.”

En relación con el caso consultado, un servicio que integra la revisión y el mantenimiento de los vehículos, incluida la sustitución de las piezas deterioradas por desgaste, por un periodo de tres años a cambio de un precio fijo mensual, los aspectos más relevantes a reseñar de la RICAC, según la opinión de este Instituto, serían los siguientes:

“Artículo 6. Identificación del objeto del contrato (obligaciones a cumplir).

1. Al inicio del acuerdo, la empresa identificará los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato como una obligación independiente a cumplir si:

a) El bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) es distinto (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7), o

b) Una serie de bienes o servicios sustancialmente iguales tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

2. Una serie de bienes o servicios tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si cada bien o servicio distinto cumple los criterios para ser una obligación a ejecutar a lo largo del tiempo y fuese aplicable el mismo método para medir el grado de avance en el cumplimiento de cada obligación.



(...)

4. Las obligaciones a cumplir solo incluyen las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente. Así, un suministrador de servicios puede realizar varias tareas administrativas al inicio de un contrato, pero estas actividades no transfieren ningún servicio al cliente a medida que se van realizando. Sin perjuicio de lo anterior, el coste en el que se incurra para desarrollar estas actividades, en su caso, podrá ser objeto de activación si se cumplen los requisitos regulados en el artículo 22.

Artículo 7. Bienes o servicios distintos.

1. Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, **el bien o servicio puede ser distinto**), y

b) El compromiso de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, **el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato**).

2. El bien o servicio puede ser distinto cuando es susceptible de utilizarse, consumirse o venderse por un importe superior a su valor de realización como residuo o material de desecho o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos.

Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. En particular, el hecho de que la empresa venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

3. Los factores que indican que el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato son, entre otros, los siguientes:

a) **La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios.** Esto es, la empresa no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar un producto combinado especificado por el cliente.

b) El bien o servicio no modifica o ajusta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato según los requisitos del cliente.

c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos, como sucede cuando un cliente puede decidir no comprar un bien o servicio y esta decisión no afecta de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos.

4. Si un bien o servicio no es distinto, la empresa combinará ese bien o servicio con otros hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, al seguir este procedimiento es posible que la entidad contabilice todos los bienes o servicios comprometidos como una obligación de desempeño única.

Artículo 8. Criterios de cumplimiento de la obligación.



1. La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

2. Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

3. Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad (...)

4. Los ingresos derivados de las obligaciones que se cumplen en un momento determinado se reconocerán en esa fecha (...)

Artículo 9. Cumplimiento a lo largo del tiempo.

1. La empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

(...)

4. Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

Artículo 11. Medición del grado de avance.

1. El objetivo al medir el grado de avance en el cumplimiento de la obligación es representar la actividad de la empresa al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.



2. La empresa aplicará un solo método o procedimiento para medir el grado de avance de cada obligación, y el mismo método para todas las obligaciones similares y con circunstancias parecidas.

3. Los procedimientos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos, en función de la naturaleza del bien o servicio que la empresa se haya comprometido a transferir al cliente.

4. Cuando se aplica un método de producto los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones periciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes. Los métodos de producto incluyen, entre otros, métodos tales como la identificación de las unidades producidas o entregadas, hitos alcanzados o tiempo transcurrido.

Un método de producto no es adecuado cuando no permite medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Así, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían razonablemente la actividad de la empresa si, al cierre del ejercicio, la empresa tiene producción en curso o terminada que ya controla el cliente pero que no está incluida en la medición del producto obtenido.

A efectos prácticos, si se acuerda una contraprestación fija que se corresponde con el valor de la actividad que la empresa ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que se factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la empresa puede reconocer un ingreso por el importe que tiene derecho a facturar.

5. Cuando se aplica un método de recursos los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad, (es el caso de las horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación. En este caso, el reconocimiento lineal del ingreso puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.

La empresa excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera factores de producción que no representen la actividad desarrollada para transferir al cliente el control de los bienes o servicios (...)

6. Al menos al cierre de cada ejercicio la empresa actualizará la medición del grado de avance para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación, que se contabilizarán como un cambio de estimación contable."

En principio, de la descripción facilitada por el consultante se puede identificar un servicio consistente en ofrecer a los clientes una combinación o integración de bienes (recambios) y servicios (mano de obra) que, por lo tanto, no son distintos en el contexto del contrato.

Adicionalmente, la circunstancia de que el servicio se ponga a disposición de los clientes de manera continua por un periodo de tres años y a cambio de un precio fijo, conduce a clasificar la obligación como ejecutada a lo largo del tiempo, lo que a su vez determina que sea necesario analizar el grado de avance para contabilizar los ingresos derivados del activo que, bajo estas condiciones, se transfiere al cliente.



En consecuencia, entrando en el fondo de la cuestión planteada, cabe señalar que de acuerdo con las características de la operación descritas por la sociedad consultante, el criterio para el reconocimiento de ingresos en función del grado de avance sería aplicable al caso concreto planteado.

A tal efecto, parece que un método adecuado a la naturaleza de la prestación sería el de recursos consistente, como se ha dicho, en medir el grado de avance poniendo en comparación los costes incurridos a la finalización de cada año con los costes totales estimados, sobre la base de la información histórica con la que cuenta la empresa. Las estimaciones basadas en la experiencia histórica deberán obtenerse a partir de grupos o carteras de contratos homogéneos, con características y circunstancias similares, siempre que la entidad espere razonablemente que la aplicación del criterio a la cartera no difiera significativamente de su aplicación a cada contrato individual, sin perjuicio de los cambios de estimación que fuesen preciso realizar a la vista de las modificaciones significativas en las citadas previsiones.