

BOICAC N° 91/2012 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de suministros.

Respuesta:

La sociedad A era titular de los derechos de explotación minera sobre unas canteras de piedra caliza, explotación que ha venido siendo su actividad económica habitual. El emplazamiento y explotación de estas canteras suponían un grave impedimento para que, a su vez, la sociedad B, sin vinculación con la primera, pudiera explotar rentablemente otros derechos mineros colindantes.

Para poder solucionar el problema de incompatibilidad de explotación de las canteras, ambas sociedades suscribieron en octubre de 2009 un contrato de suministro de piedra caliza. Según dicho contrato, una vez se cumplan determinados hitos, la sociedad B se obliga a suministrar a la sociedad A determinadas toneladas métricas de piedra caliza durante aproximadamente 60 años, a unos precios económicamente ventajosos para esta última, pues son inferiores al coste de producción por tonelada métrica en que incurriría en la explotación de sus propias canteras. De esta forma, con los precios reducidos, la sociedad B compensa la paralización de las canteras y otras actuaciones (servidumbres de paso, información técnica, etc.) a cargo de la sociedad A.

Según se afirma en el escrito de consulta, los hitos que permiten a la sociedad A tener derecho al suministro de la piedra caliza a precios reducidos son los siguientes:

- a) Compensatorio por las reservas de piedra caliza existentes en la cantera de la sociedad A al paralizar la explotación de sus canteras.
- b) Compensatorio por las actuaciones de la sociedad A para facilitar la ejecución de la explotación a la sociedad B.

Con estos antecedentes, se pregunta si procede reconocer en el ejercicio 2011, año en el que el Gobierno Regional ha acordado la caducidad de las concesiones de la sociedad A, un ingreso contable “excepcional” por el sumatorio de los importes anuales resultantes de multiplicar las toneladas métricas comprometidas en el contrato de 21 de octubre de 2009, por la diferencia positiva entre el coste de producción de la piedra caliza y el precio de adquisición a la sociedad B.

De acuerdo con el principio de devengo contenido en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (apartado 3º del Marco Conceptual recogido en la primera parte del PGC), “(...) *Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los*

ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

Al amparo del citado principio, los contratos a ejecutar, salvo cuando se entrega un anticipo, carecen de trascendencia contable en los estados principales de la empresa (balance y cuenta de pérdidas y ganancias), hasta que la parte que asume la obligación de cumplimiento, el suministrador, no ejecuta dicho acuerdo mediante la entrega de los bienes, lo que desencadena, a su vez, la correlativa obligación de pago en el adquirente.

Por ello, conviene aclarar que si bien en el texto de la consulta se hace referencia a dos fechas distintas, la de suscripción del contrato de suministro en octubre de 2009 y la del año 2011, en que la Administración competente acuerda la caducidad de las concesiones de las canteras de la sociedad A, los efectos de la transacción se registrarán cuando ocurran, esto es, cuando se cumplan los hitos que permiten a esta sociedad tener derecho al suministro de la piedra caliza, aplicándose este mismo criterio si la contraprestación tiene una naturaleza mixta; parcialmente en efectivo y, en parte, mediante la entrega de un activo no monetario o la prestación de un servicio (“permuta parcial”).

No obstante, como se ha indicado, si la empresa adquirente de las existencias entrega un anticipo antes de que se produzca la corriente real del contrato, en sintonía con lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 10ª “Existencias”, apartado 1, del PGC, reconocerá un activo por su coste.

A mayor abundamiento, si el anticipo se materializa en la renuncia a unos derechos de explotación, aplicando por analogía los criterios establecidos para las permutas del inmovilizado material (NRV 2ª, apartado 1.3), el anticipo se valorará por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Si el valor en libros del activo entregado es inferior a su valor razonable, la diferencia se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de su naturaleza (norma de elaboración de las cuentas anuales 7ª, apartado 1, del PGC).

Sobre la base de estos criterios, y a la vista de los antecedentes reproducidos más arriba, cabe realizar las siguientes observaciones.

1. Desde una perspectiva económica racional, en el análisis del tratamiento contable de una operación debe asumirse la hipótesis de “equivalencia económica”; esto es, el valor razonable de lo entregado debe coincidir con el valor razonable de lo recibido.
2. El reflejo contable de esta premisa es el registro, con carácter general, de todas las transacciones por su valor razonable, incluso cuando la

contraprestación es no monetaria, salvo que resultasen de aplicación los criterios establecidos en la NRV 2ª, apartado 1.4 del PGC para las permutas no comerciales.

3. La contraprestación que abona la sociedad A por el suministro de las existencias, cuyo sumatorio debería ser equivalente al valor razonable del producto recibido, esto es, el precio de mercado del suministro de piedra caliza, parece materializarse en tres conceptos:
 - El pago en efectivo, a 90 días, cuando se produzca cada una de las sucesivas entregas, por un importe inferior al valor razonable del citado producto,
 - El denominado por el consultante *“acuerdo compensatorio por las reservas de piedra caliza existentes en la cantera al paralizar su explotación”* y, por otro lado,
 - El también *“compensatorio por las actuaciones de la sociedad A para facilitar la ejecución de la explotación de la sociedad B (servidumbre de paso, información técnica, etcétera.)”*.

De acuerdo con la información facilitada, parece ser que los acuerdos descritos en segundo y tercer lugar compensan la diferencia entre el valor razonable del producto y el componente del precio de adquisición que se materializa en efectivo.

4. Pues bien, tal y como se ha indicado, antes de que se produzca la corriente real de la entrega de bienes, solo procederá reconocer un activo, en concepto de anticipo, y, en su caso, el correspondiente beneficio por enajenación de inmovilizado, si los denominados acuerdos “compensatorios” ponen de manifiesto la baja de un activo identificable, los derechos de explotación (segundo componente de la contraprestación), al margen de que no luzcan en su balance o lo hagan por un importe insignificante en relación con su valor razonable.
5. Cuando se inicie el suministro, la sociedad A contabilizará las existencias adquiridas por su precio de adquisición, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada, circunstancia que pondrá de manifiesto la baja parcial del anticipo entregado, la entrega de efectivo y, en su caso, el reconocimiento de un ingreso por los servicios prestados a la sociedad B en concepto de “servidumbre de paso”, “información técnica” o cualquier otro concepto que pudiera identificarse como una transferencia de valor añadido desde la primera a la segunda a medida que se produce, a su vez, la corriente real del suministro. Aplicando el mismo razonamiento que se ha seguido

respecto a la renuncia de los derechos de explotación, si los citados servicios se prestasen antes de que se produzca la corriente real del suministro la empresa deberá reconocer un mayor valor del anticipo y el correspondiente ingreso.