

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable que debe aplicar una sociedad dedicada a la transformación de fincas en plantaciones agroforestales sostenibles, para la producción de madera mediante la plantación de árboles.

Respuesta

La entidad tiene por objeto social, entre otros, la transformación de fincas en plantaciones agroforestales sostenibles para la producción de madera mediante la plantación de árboles. La sociedad transmite a terceros la propiedad de los árboles plantados, asumiendo el mantenimiento hasta la corta y venta de la madera resultante al finalizar el ciclo productivo (19 años). Transcurrido este periodo se transfiere al cliente el importe obtenido por la venta de la madera, una vez descontada la correspondiente comisión que percibe la empresa por la gestión que realiza.

En el contrato “base” firmado por la sociedad con sus clientes se contempla la posibilidad de que éstos transmitan en cualquier momento los árboles a un tercero, que deberá subrogarse en todos y cada uno de los derechos y obligaciones inicialmente acordados. No obstante, deberá comunicar previamente la oferta a la sociedad, que se reserva el derecho de adquisición preferente.

Por último, con carácter general, existen otras dos modalidades de contratación. En una, la sociedad asume el compromiso de gestión de venta en el momento en que así lo solicite el cliente. En la segunda, el compromiso es de adquisición en los años 5, 10 y 15, a instancia del cliente y garantizando en cualquier caso una rentabilidad media significativa. El importe de la venta en estos contratos es superior al resto de los contratos que no contienen esta cláusula.

En primer lugar debe resaltarse que el tratamiento contable de las operaciones depende de la verdadera naturaleza económica que subyace en las mismas. Es decir, en el registro contable debe prevalecer el fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica, de tal manera que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

En este sentido, será necesario analizar la operación en su conjunto para poder calificarla adecuadamente, de forma que del análisis del fondo económico y jurídico de los contratos suscritos con sus clientes y, del resto de elementos de juicio que concurran en las operaciones realizadas por la empresa, deberá valorarse si el supuesto de hecho suscitado

en la consulta es una operación de venta o por el contrario se trata de operaciones de financiación, cuestión que este Instituto no puede entrar a valorar al limitarse sus competencias, en lo relativo a contestación de consultas contables, a emitir criterios interpretativos de carácter general.

A este respecto, y desde un análisis de carácter general se puede afirmar que para considerar contablemente que se ha producido la enajenación de un bien, será necesario que de las condiciones económicas de estas operaciones se desprenda que los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del bien han sido efectivamente transmitidos.

Una vez indicado lo anterior, en relación con la operación descrita se pueden realizar las siguientes consideraciones.

1.- En aquellos contratos en los que no se hayan transmitido los riesgos y ventajas, por aplicación del principio de prudencia contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y que tiene carácter preferencial en nuestro derecho contable, habrá que considerar que estamos ante una operación financiera.

En particular, en aquellos contratos que contemplen una opción de venta a favor del cliente, y la correspondiente obligación de recompra para la empresa, debería analizarse adecuadamente el verdadero fondo económico de la operación, pudiéndose llegar a la conclusión de que lo que se produce es una operación financiera en la que un tercero (cliente) cede temporalmente recursos financieros a la sociedad, con la garantía de un activo (árbol), recibiendo en contraprestación una rentabilidad mínima.

El ejercicio de la opción por parte del cliente, desde un punto de vista económico racional, dependerá de cuál sea el valor de mercado de los árboles en dichas fechas. En este sentido, cabe pensar que si dicho valor no supera la rentabilidad garantizada, el cliente probablemente ejercerá su opción y, en consecuencia, la sociedad se verá obligada a recomprar los árboles.

En los casos en los que de acuerdo con lo expuesto deba predicarse su carácter financiero, la empresa, en el momento inicial, deberá contabilizar la entrada de tesorería con abono a una partida que refleje la deuda por su valor de reembolso. En el activo deberían contabilizarse los intereses pendientes de vencimiento asociados a la operación, cuya imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias deberá realizarse con arreglo al principio de devengo y de acuerdo con un criterio financiero.

2.- Por el contrario, cuando estemos ante situaciones en las que se ponga de manifiesto que nos encontramos ante operaciones de transmisión de los riesgos y ventajas significativos, bien en el momento inicial o bien en uno posterior, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, incluida en la quinta parte del PGC, que recoge los criterios para la contabilización de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios.

A tal efecto, de acuerdo con las actividades descritas (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos debería realizarse de conformidad con el principio de devengo incluido en la primera parte del PGC, es decir, en el momento en que se produzca la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera.

Por lo que se refiere al reparto que debe realizarse de la cantidad cobrada entre ingreso del ejercicio e ingreso diferido, debe resaltarse que no sólo deben diferirse costes sino también beneficios. Es decir, ambas actividades deben originar un margen a la sociedad que debe calcularse desde el inicio de la operación, y responder a una lógica creación de valor por parte de la sociedad por dichas actividades.

En este sentido, las cantidades que se imputen a la venta del plantón y a las posteriores prestaciones de servicios, deberá realizarse de forma proporcional con los valores de mercado de ambas actividades y teniendo en cuenta la actualización de importes que debe aplicarse en las cantidades asignables a las prestaciones de servicios de años futuros, de tal forma que el ingreso que debe darse en el primer ejercicio no deberá exceder la parte que proporcionalmente le corresponda a la venta del plantón (para lo que deberán tenerse en cuenta los valores normales de mercado para la venta de plantones en los que no se produzca la actividad de mantenimiento posterior), correspondiendo el resto de la cantidad percibida a un ingreso a distribuir en varios ejercicios, al corresponder a la contraprestación obtenida por adelantado por la prestación del servicio de gestión y mantenimiento de los árboles.

La imputación de los ingresos diferidos en la cuenta de pérdidas y ganancias deberá realizarse de acuerdo con el porcentaje de realización del citado resultado, en sintonía con el criterio incluido en la norma de valoración 18ª. Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos, de la quinta parte de la adaptación del PGC a las empresas constructoras, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, siempre y cuando concurren las circunstancias allí descritas para la aplicación de este criterio. En cualquier caso, habrá que tener presente el efecto financiero de la operación, en tanto la corriente financiera (cobro) difiera de la corriente real.

Finalmente, cuando la nueva naturaleza de la operación así lo requiera, deberá registrarse, en su caso, la oportuna reclasificación de la partida de ingresos a distribuir en una deuda.

3.- Adicionalmente, deberán tenerse en cuenta los compromisos suscritos por la empresa en forma de garantías posteriores a la venta del plantón, como las garantías por reposición de árboles, debiendo dotar la sociedad, por el importe de la estimación realizada, las provisiones necesarias para atender dichos compromisos, debiendo tenerse en consideración los criterios contenidos en el PGC para la contabilización de las provisiones por otras operaciones de tráfico, y no pudiendo en ningún caso cubrirse dichas provisiones con las plusvalías latentes que pudieran existir en los activos de la empresa.

Por su parte, sobre la base del principio de prudencia, y en relación con los servicios de mantenimiento, se deberá tener también en consideración lo establecido en la adaptación del PGC a las empresas constructoras, para las provisiones para pérdidas en obras, de forma que si la evolución desfavorable de los costes originase una situación en la que los costes totales de cumplir el contrato fueran superiores a los ingresos pendientes de imputar, la sociedad deberá contabilizar una provisión, desde el momento en que se tenga esta información, que cubra la estimación de las pérdidas que previsiblemente se van a originar.

4.- Finalmente, en la memoria de las cuentas anuales debería incluirse toda la información significativa acerca de estas operaciones, con el fin de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular y sin ánimo exhaustivo, las circunstancias económicas concurrentes que hayan de valorarse al efecto de calificar o no las operaciones como financieras, describiendo las obligaciones asumidas por la sociedad, y en particular las obligaciones de recompra que haya asumido la empresa en determinados contratos.

Los criterios de imputación de ingresos entre las dos actividades realizadas, la venta y la posterior prestación del servicio, así como los criterios de imputación de costes de ambas actividades, considerando los costes directamente imputables al producto (bienes y servicios), y la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos imputables, siempre que correspondan al período de elaboración, fabricación o construcción. A tal efecto, deberán tenerse en cuenta los criterios incluidos en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Asimismo debería incluirse en la memoria el criterio que se ha seguido para calcular las

provisiones que permitan cubrir los riesgos derivados de los compromisos adquiridos por la sociedad.