

Tratamiento contable de la adquisición de un activo por usucapión

Análisis de la consulta 6 del BOICAC 113, de marzo de 2018

Almudena Gutiérrez Amil

Interventora auditora del Estado

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 6 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre el adecuado reflejo contable de la adquisición por usucapión (en virtud de una resolución judicial favorable) de una finca de naturaleza urbana sobre la que ha venido ostentando su posesión ininterrumpida por más de 35 años.

Consulta 6

Sobre el registro contable de la adquisición de un activo por usucapión.

Respuesta:

La consulta versa sobre el adecuado reflejo contable de la adquisición por usucapión (en virtud de una resolución judicial favorable) de una finca de naturaleza urbana sobre la que ha venido ostentando su posesión ininterrumpida por más de 35 años.

Los activos se definen en el apartado 4.º, «Elementos de las cuentas anuales», del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), incluido en la Primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

1. Activos: 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 relación con el reconocimiento de un activo en el balance, en el apartado 5.º del MCC se expresa lo siguiente:

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. 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.

A partir de esta regulación, la calificación de activo cabría asociarla a dos requisitos constitutivos (consulta 1 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014):

- a) La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a la facultad de disposición.
- b) La idea de recuperación, consustancial con la nota de proyección económica futura.

Ambas características integran el núcleo de los riesgos y ventajas del elemento patrimonial. Con carácter general, cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de los citados atributos es cuando puede concluirse que procede la baja o la corrección de valor del activo. En contraposición, no procede el registro de un activo si no se cumplen ambos requisitos.

En este sentido, el criterio publicado en la consulta 4 del BOICAC número 67, de septiembre de 2006, resume todo lo indicado en los siguientes términos (a pesar de que esta consulta se elaboró en el marco del PGC de 1990):

[...] con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación.

En la Segunda parte del PGC no se regula de forma expresa la usucapión. Por ello, para dar respuesta a la cuestión planteada, hay que traer a colación por analogía la interpretación publicada en la consulta 7 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014, sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio. Esta interpretación asimila las adquisiciones de elementos del inmovilizado sin contraprestación a las adquisiciones a título gratuito.

La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, regula el criterio a seguir para contabilizar las adquisiciones a título gratuito en el apartado 1 de la Norma Tercera, «Formas especiales de adquisición del inmovilizado material»:

1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

En concreto, la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a, «Subvenciones, donaciones y legados», recibidos del PGC, establece que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esa norma.

En aplicación de esta NRV 18.^a, y sobre la base de los antecedentes que se han reproducido, cabría concluir que la fecha relevante para reconocer una adquisición a título gratuito o sin contraprestación sería la fecha de efectiva incorporación del activo al patrimonio de la empresa, porque en tal fecha se haya producido la efectiva transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados a ese activo.

La usucapión es una forma de adquirir la propiedad mediante la posesión de buena fe y con justo título de un activo durante el plazo determinado por la ley. Hasta que no se cumplan estas condiciones, a pesar de que el poseedor del activo pueda obtener los frutos que produzca la cosa, también está expuesto a la acción de reivindicación del dueño legítimo y, en consecuencia, desde una perspectiva contable, a esa posesión además de singular cabría calificarla como contingente. En estos casos, al desenlace de la incertidumbre y a la correspondiente seguridad jurídica solo se llega mediante la oportuna sentencia judicial.

En consecuencia, en relación con el fondo de la cuestión que se plantea, este Instituto opina que el activo debería reconocerse por su valor razonable en la fecha en que se dicte la sentencia. La contrapartida del reconocimiento del activo será, de acuerdo con el tratamiento asimilable a una donación, un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 131, «Donaciones y legados de capital».

Ejemplo

En enero de 2019, un juzgado de Madrid dictó resolución favorable en la que declaraba que la empresa Usucapi había adquirido por usucapión una finca sobre la que venía ostentando la posesión ininterrumpida por más de 35 años.

A pesar de que la resolución fue dictada en enero de 2019, lo cierto es que Usucapi ha obtenido los rendimientos de la finca desde que la ocupa, es decir, desde hace 35 años.

Cuando ocupó la finca, esta tenía un valor razonable de 65.000 euros. En enero de 2019, la finca tenía un valor razonable de 105.000 euros.

Se pide:

¿Cuándo procede registrar contablemente la finca? Realizar los asientos contables

Solución

Desde una perspectiva contable, aunque Usucapi ostente la posesión de la finca y obtenga los frutos derivados de la misma, se trata de una posesión contingente, expuesta la reivindicación del legítimo dueño. Por este motivo, solo puede entenderse que se ha producido la efectiva transmisión de los riesgos y beneficios asociados a la finca y, por tanto, su registro como activo, en el momento en que recaiga la oportuna resolución judicial.

En ese momento, procederá el registro de la finca por su valor razonable, de acuerdo con la NRV 18.^a:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	105.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		105.000

Y por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	105.000	
131	Donaciones y legados de capital		105.000