

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

ÁNGEL MONTES CARRILLO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 77, marzo 2009. Consulta 6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación.

Respuesta:

La doctrina administrativa abordó esta cuestión en la respuesta a la Consulta 5, publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 9. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

La ausencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 18.^a del PGC 2007. De acuerdo con el contenido de la citada norma, la entidad beneficiada por la cesión deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto siempre que se cumplan los requisitos previstos en la citada norma. A tal efecto deberá considerarse la doctrina de este Instituto incluida en la Consulta 11, publicada en el BOICAC 75.

No obstante, si en función de la especial naturaleza del sujeto cesionario el plazo acordado por la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en consideración esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe; en su caso, un inmovilizado material.

En relación con las mejoras que puedan introducirse en los bienes por aplicación analógica, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3.^a, letra h), del PGC 2007. De acuerdo con la citada norma, las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del acuerdo de cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

EJEMPLO:

La sociedad «AMC» resulta adjudicataria el 01/01/20X0 de la explotación de una residencia geriátrica durante un periodo de 10 años, habiendo satisfecho por la obtención de la misma un importe de 100.000 euros.

Para la explotación de la misma, la entidad pública concedente le cede gratuitamente el uso de un edificio y una furgoneta para el transporte de los ancianos. El edificio, que fue recientemente adquirido por la entidad pública, tiene un valor de mercado de 1.000.000 de euros y se estima que su vida útil pendiente es de 40 años, asimismo se estima que un derecho de uso de similares características durante el plazo estipulado tiene un valor razonable de 500.000 euros. La furgoneta tiene un valor de mercado en dicho momento de 10.000 euros y se estima que la vida útil que le resta es de 5 años.

Para la explotación del edificio, la sociedad «AMC» realiza una serie de reformas con un coste de 60.000 euros y una vida económica de 20 años.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el año 20X0.

Solución:

La Consulta 6 del BOICAC 77 establece el tratamiento contable de las cesiones gratuitas de bienes desde el punto de vista de la entidad beneficiaria, disponiendo que deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable y, como contrapartida, un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto. No obstante, si en función de la especial naturaleza del sujeto cesionario el plazo acordado por la cesión se extiende a la practica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe (es decir, como inmovilizado material o intangible).

Por último, se refiere a las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso, remitiéndose a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3.^a en su apartado h). De conformidad con dicha norma, se contabilizarán

.../...

.../...

como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del acuerdo de cesión, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

01/01/20X0

1. Por la obtención de la concesión administrativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

2. Por la obtención del derecho de uso del edificio:

El derecho de uso obtenido gratuitamente se registrará como un intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso de patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Derechos de uso sobre bienes de dominio público	500.000	
941X	Ingresos de cesiones gratuitas de bienes de dominio público		500.000

3. Por la obtención del derecho de uso sobre la furgoneta:

En este supuesto el derecho de uso sobre la furgoneta comprende la totalidad de la vida económica restante de la misma, en consecuencia y en consonancia con lo dispuesto en la presente consulta y en la norma de registro y valoración 8.^a del PGC se dará de alta por su valor razonable de acuerdo con la naturaleza del elemento, es decir, en este caso concreto se dará de alta el elemento de transporte. Como contrapartida, dada la cesión gratuita, se reconocerá un ingreso en el patrimonio neto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	10.000	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		10.000

4. Por la reforma:

Suponiendo que la reforma corresponde a inversiones no separables, corresponderá reconocer un inmovilizado material por la misma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

.../...

.../...

31/12/20X0

1. Amortización de la concesión administrativa:

La concesión administrativa se amortizará en el periodo concesional, 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (100.000/10)	10.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		10.000

2. Amortización del derecho de uso del edificio:

Se amortizará en el plazo por el que cede el derecho de uso, 10 años.

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (500.000/10)	50.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		50.000

3. Amortización de la furgoneta:

La vida útil de la furgoneta será, en este supuesto, de 5 años (menor de: vida económica restante, 5 años, periodo de cesión, 10 años).

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (10.000/5)	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		2.000

4. Amortización de las reformas:

Las reformas se amortizarán en 10 años (menor de: vida económica, 20 años, periodo de cesión, 10 años).

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (60.000/10)	6.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		6.000

5. Transferencia a resultados del ingreso de patrimonio neto del derecho de uso sobre el edificio. La transferencia a resultados se realizará en la proporción en que se amortice el derecho de uso:

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
841X	Transferencia de cesiones gratuitas de bienes de dominio público (500.000/10)	50.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		50.000

6. Regularización de ingresos y gastos de patrimonio neto del derecho de uso sobre el edificio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941X	Ingresos de cesiones gratuitas de bienes de dominio público	500.000	
841X	Transferencia de cesiones gratuitas de bienes de dominio público		50.000
131X	Cesiones gratuitas de bienes de dominio público		450.000

7. Transferencia a resultados del ingreso de patrimonio neto del derecho de uso sobre la furgoneta. La transferencia a resultados se realizará en la misma proporción en que se amortice la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital (10.000/5)	2.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		2.000

8. Regularización de ingresos y gastos de patrimonio neto del derecho de uso sobre la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	10.000	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		2.000
131	Donaciones y legados de capital		8.000

BOICAC núm. 77, marzo 2009. Consulta 7. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. NRV 8.^a. Derecho de superficie.

SUMARIO:

Sobre la forma de contabilizar un derecho de superficie por parte de la sociedad receptora del mismo, que como contraprestación entrega una cantidad en efectivo a la firma del contrato y adicionalmente se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida económica es superior al plazo por el que se otorga el citado derecho.

Respuesta:

La doctrina administrativa abordó esta cuestión, en la parte correspondiente al pago en especie (construcción del inmueble), en la respuesta a la Consulta 7, publicada en el BOICAC 38. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

En el presente caso, la existencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 8.^a Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, del PGC 2007.

Por la contraprestación consistente en un importe en efectivo que se satisface por anticipado, y siempre que la cesión deba calificarse como un arrendamiento operativo, el importe entregado deberá contabilizarse como el anticipo de una prestación de servicios. Su tratamiento contable se ajustará a los siguientes criterios:

- El importe entregado se contabilizará en el epígrafe VII, «Deudores comerciales no corrientes», del activo del balance, dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto, debiendo proceder a su actualización al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial.
- Dicho anticipo se imputará a la partida n.º 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo de cesión y a medida que se reciban los beneficios económicos del activo cedido en uso. A tal efecto, salvo que pueda identificarse otro patrón de consumo más relevante, se presumirá que la imputación lineal es la que mejor refleja esta circunstancia.

Por último, en relación con el pago que se materializa en la entrega a la propietaria del suelo al final del plazo de la cesión de un inmueble, cabe señalar que el coste incurrido en su construcción se contabilizará como un inmovilizado material en sintonía con el criterio incluido en la norma de registro y valoración 3.^a h) del PGC 2007. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del acuerdo de cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

EJEMPLO:

La sociedad «GRS» ha obtenido a principios del año 20X0 un derecho de superficie sobre un terreno por un periodo de 15 años.

A cambio, la sociedad «GRS»:

1. Paga 100.000 euros en el momento de la firma del contrato.
2. Construye un edificio que entregará al final del periodo de contractual. La construcción del edificio se realiza durante los 6 primeros meses del año X0 y está en condiciones de funcionar a principios de julio de ese mismo año. El coste de la construcción asciende a 290.000 euros y su vida económica es de 40 años.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en el año 20X0, teniendo en cuenta que el tipo de interés de mercado es del 6%.

Solución:

De acuerdo con la norma de registro y valoración 8.^a del PGC, «se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier contrato, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo».

El contrato firmado por la sociedad «GRS» cumple esta definición, por lo que desde el punto de vista contable el pago de los 100.000 euros deberá contabilizarse, de acuerdo con el criterio establecido en la Consulta 7 del BOICAC 77, en el epígrafe VII, «Deudores comerciales no corrientes», del activo del balance, dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
261	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Por la parte del pago que se materializa en la entrega de la construcción a la propietaria del suelo al finalizar el plazo de cesión, se contabilizará como un inmovilizado material en sintonía con el criterio incluido en la norma de registro y valoración 3.^a h) del PGC.

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	290.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		290.000

Cierre del ejercicio 20X0

La partida «Periodificaciones a largo plazo» deberá actualizarse al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial. Dicho

.../...

.../...

antipico se imputará a la partida n.º 7, «Otros gastos de explotación», de la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo de cesión (15 años de duración del contrato) y a medida que se reciban los beneficios económicos del activo cedido en uso. A tal efecto, salvo que pueda identificarse otro patrón de consumo más relevante, se presumirá que la imputación lineal es la que mejor refleja esta circunstancia.

Para realizar la actualización e imputación podemos elaborar el siguiente cuadro:

Años	Capital pendiente	Intereses	Imputación al resultado	Capital final
1	100.000,00	6.000,00	10.296,28	95.703,72
2	95.703,72	5.742,22	10.296,28	91.149,67
3	91.149,67	5.468,98	10.296,28	86.322,37
4	86.322,37	5.179,34	10.296,28	81.205,44
5	81.205,44	4.872,33	10.296,28	75.781,49
6	75.781,49	4.546,89	10.296,28	70.032,10
7	70.032,10	4.201,93	10.296,28	63.937,75
8	63.937,75	3.836,27	10.296,28	57.477,74
9	57.477,74	3.448,66	10.296,28	50.630,13
10	50.630,13	3.037,81	10.296,28	43.371,66
11	43.371,66	2.602,30	10.296,28	35.677,69
12	35.677,69	2.140,66	10.296,28	27.522,07
13	27.522,07	1.651,32	10.296,28	18.877,12
14	18.877,12	1.132,63	10.296,28	9.713,47
15	9.713,47	582,81	10.296,28	0,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
261	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo	6.000	
762	Ingresos de créditos		6.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.296,28	
261	Anticipos entregados por prestaciones de servicios a largo plazo		10.296,28

La amortización del inmueble se realizará en función de su vida útil, que será el periodo de cesión, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (290.000/14,5 × 6/12)	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000