

**BOICAC núm. 62, junio de 2005. Consulta 3****SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable que corresponde otorgar en ciertos casos de reducción de la base imponible del IVA previstos en la legislación tributaria.

Respuesta:

En la consulta se suscita la duda acerca del tratamiento contable de las situaciones descritas en el artículo 80, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, de IVA (en la redacción dada por Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social), en cuya virtud se podrá reducir la base imponible de este impuesto en ciertos casos (auto de declaración de concurso y créditos incobrables), siempre que no se haya hecho efectivo por parte de los clientes el pago de las cuotas repercutidas y concurren una serie de circunstancias.

Al respecto cabe indicar que en la medida en que se produzcan las circunstancias que, de acuerdo con la legislación tributaria, hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. *Hacienda Pública, IVA repercutido*, recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración pública. La contrapartida será un ingreso que se registrará como un ajuste de la imposición indirecta.

EJEMPLO:

La sociedad «TEFOSA» realiza las siguientes operaciones de ventas de mercaderías. (En todos los casos el destinatario de la operación es sujeto pasivo del IVA).

1. El 17 de marzo de 20X5 vende mercaderías por 20.000 euros más IVA al 16%, con vencimiento a 60 días. El 15 de mayo se dicta auto de declaración de concurso del cliente, por lo que la sociedad «TEFOSA» decide dotar provisión y emitir factura rectificativa. Posteriormente, se produce el sobreseimiento del expediente del concurso, por lo que «TEFOSA» emite nueva factura rectificativa si bien sigue considerando el crédito como de difícil realización. Finalmente, se consigue cobrar un 60% dándose el resto por perdido.

2. El 18 de marzo de 20X5 vende mercaderías por 30.000 euros más IVA al 16%, con vencimiento a 60 días. El día 31 de marzo «TEFOSA» tiene conocimiento de las dificultades por las que atraviesa el cliente por lo que dota provisión.

El 16 de mayo se dicta auto de declaración de concurso del cliente, por lo que la sociedad «TEFOSA» decide emitir factura rectificativa. En el convenio firmado entre el cliente y los acreedores con autorización judicial se acuerda una quita del 30% de los créditos. «TEFOSA» cobra el resto.

3. El día 20 de marzo de 20X5 vende mercaderías a «ZIPESA» por 40.000 euros más IVA al 16%, cobrando al contado el 40% y aplazándose el resto 90 días. Llegado el vencimiento el cliente no paga el resto del importe, por lo que «TEFOSA», ante la imposibilidad de contactar con el cliente, decide dotar de provisión y reclamar judicialmente el cobro del importe debido.

Un mes después se tiene conocimiento de que «ZIPESA» ha cerrado y sus responsables están en paradero desconocido. Ante esta situación «TEFOSA» decide considerar la insolvencia firme aunque no desiste de la reclamación judicial.

Transcurridos dos años sin ninguna novedad en el tema, «TEFOSA» decide acogerse al apartado cuatro del artículo 80 de la Ley de IVA, ya que se cumplen todos los requisitos exigidos por dicho artículo, y rectificar la base imponible.

Un año después, la investigación judicial ha dado sus frutos mediante la detención de los responsables de «ZIPESA», consiguiendo localizar bienes suficientes para que «TEFOSA» cobre 6.000 euros.

SE PIDE:

Contabilizar lo que proceda en cada caso.

.../...

.../...

Solución:**CASO 1**

- Venta 17 de marzo de 20X5.

23.200	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	20.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA</i>	
		<i>repercutido (477)</i>	3.200
_____		x	_____

- Por la rectificación de la base imponible y dotación de la provisión.

De acuerdo con el apartado tres del artículo 80 de la Ley de IVA, se podrá reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, hecho que ocurre el día 15 de mayo.

3.200	<i>Hacienda Pública,</i>		
	<i>IVA repercutido (477)</i>		
20.000	<i>Cientes de dudoso cobro</i>		
	<i>(435)</i>	<i>a Cientes (430)</i>	23.200
_____		x	_____

Simultáneamente la sociedad procede a la dotación de provisión, dado que hasta entonces no tenía conocimiento de las dificultades del cliente.

20.000	<i>Dotación a la provisión</i>		
	<i>para insolvencias de</i>		
	<i>tráfico (694)</i>	<i>a Provisión para insolvencias</i>	
		<i>de tráfico (490)</i>	20.000
_____		x	_____

- Por la emisión de la nueva factura rectificativa.

Cuando se produce el sobreseimiento del expediente de concurso de acreedores, el propio apartado tres del artículo 80 obliga a la rectificación nuevamente al alza de la base imponible.

.../...

.../...

3.200	<i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	3.200
		x	

El sobreseimiento del expediente de concurso no supone que la sociedad «TEFOSA» considere la rehabilitación contable de su cliente, por lo que, dado que la nueva rectificación de base imponible supone un incremento del crédito, la sociedad procede a incrementar la provisión.

3.200	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		
		<i>a Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	3.200
		x	

- Por el cobro del 60% y consideración de la pérdida del resto.

13.920	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
9.280	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>		
		<i>a Cientes de dudoso cobro (435)</i>	23.200
		x	

23.200	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		
		<i>a Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	23.200
		x	

CASO 2

- Venta 18 de marzo de 20X5.

34.800	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	30.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	4.800
		x	

.../...

.../...

- El 31 de marzo de 20X5 por la dotación de provisión.

34.800	<i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>		
	a <i>Cientes (430)</i>		34.800
	_____ x _____		

34.800	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		
	a <i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		34.800
	_____ x _____		

- Por la emisión de la factura rectificativa.

Al igual que en el caso anterior, se dan los requisitos para la rectificación de la base imponible, pero a diferencia de aquél la sociedad había dotado provisión con anterioridad, por lo que también procede la modificación de dicha provisión para ajustarla al nuevo importe del crédito.

4.800	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
	a <i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>		4.800
	_____ x _____		

4.800	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		
	a <i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>		4.800
	_____ x _____		

- Por la firma del convenio y cobro del 70%.

La firma del convenio supone otra diferencia con el caso anterior, ya que sólo el sobreseimiento del expediente de concurso supondría la emisión de una nueva factura rectificativa, por lo que ahora no se produce el incremento del IVA repercutido.

9.000	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>		
-------	---	--	--

.../...

.../...

21.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		a <i>Clientes de dudoso cobro (435)</i>	30.000
	_____	x _____	
30.000	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		
		a <i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	30.000
	_____	x _____	

En casos similares a los dos anteriores, entendemos que la contrapartida de la cuenta de IVA repercutido, cuando se produce la rectificación de la base imponible, debe ser la propia cuenta de crédito, puesto que la rectificación implica una minoración del mismo y éste todavía figuraba contabilizado en los libros de «TEFOSA» en el momento de cumplirse los requisitos para la emisión de la factura rectificativa del IVA. Cuestión distinta es lo que ocurrirá en casos similares al tercero, veámoslo.

CASO 3

- Venta 20 de marzo de 20X5.

18.560	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
27.840	<i>Clientes (430)</i>		
		a <i>Ventas de mercaderías (700)</i>	40.000
		a <i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	6.400
	_____	x _____	

En caso de cobro parcial la Ley de IVA entiende que éste se realiza de manera proporcional y, por tanto, del saldo pendiente de clientes 24.000 euros corresponden a la base imponible y el resto al IVA.

- Al vencimiento.

27.840	<i>Clientes de dudoso cobro (435)</i>		
		a <i>Clientes (430)</i>	27.840
	_____	x _____	
27.840	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		

.../...

.../...

	<i>a Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	27.840
--	---	--------

	x	
--	---	--

- Por la consideración de la insolvencia firme.

Aquí se produce la principal diferencia de este caso con los dos anteriores, y es que la sociedad «TEFOSA» da de baja el crédito por insolvencia firma antes de que se cumplan las condiciones exigidas por la Ley de IVA para la rectificación de la base imponible.

27.840	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>
--------	---

	<i>a Clientes de dudoso cobro (435)</i>	27.840
--	---	--------

	x	
--	---	--

27.840	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>
--------	---

	<i>a Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	27.840
--	--	--------

	x	
--	---	--

- Dos años después por la rectificación de la base imponible.

En este momento se dan los requisitos exigidos por el apartado cuatro del artículo 80 de la Ley de IVA para la rectificación de la base imponible, pero en este tercer caso la contabilidad de «TEFOSA» ya no recoge crédito que utilizar como contrapartida del IVA repercutido, por lo que entendemos que estamos en presencia del caso al que se refiere la Consulta 3 del BOICAC 62 de junio de 2005, produciéndose un ajuste en la imposición indirecta. Además, en este caso no procede rectificar nuevamente al alza la base imponible aunque se consiga el cobro total o parcial de la contraprestación.

3.840	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>
-------	--

	<i>a Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)</i>	3.840
--	---	-------

	x	
--	---	--

- Cuando un año después se consiguen cobrar 6.000 euros.

6.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
-------	-------------------------------------

	<i>a Ingresos extraordinarios (778)</i>	6.000
--	---	-------

	x	.../...
--	---	---------

.../...

Solución alternativa:**CASO 1**

- Venta 17 de marzo de 20X5.

23.200	<i>Cientes (430)</i>		
		<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	20.000
		<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	3.200
	_____	x _____	

- Por la rectificación de la base imponible y dotación de la provisión.

De acuerdo con el apartado tres del artículo 80 de la Ley de IVA, se podrá reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, hecho que ocurre el día 15 de mayo.

Optamos por mantener el crédito íntegro sobre el cliente ya que, en el caso de que se produzca el sobreseimiento del expediente, se deberá emitir nueva factura repercutiendo el IVA que ahora se minorará.

3.200	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		<i>a Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)</i>	3.200
	_____	x _____	

23.200	<i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>		
		<i>a Cientes (430)</i>	23.200
	_____	x _____	

Simultáneamente la sociedad procede a la dotación de provisión, dado que hasta entonces no tenía conocimiento de las dificultades del cliente.

23.200	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		
		<i>a Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	23.200
	_____	x _____	

.../...

.../...

- Por la emisión de la nueva factura rectificativa.

Cuando se produce el sobreseimiento del expediente de concurso de acreedores, el propio apartado tres del artículo 80 obliga a la rectificación nuevamente al alza de la base imponible.

3.200	<i>Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	3.200
x		

El sobreseimiento del expediente de concurso no supone que la sociedad «TEFOSA» considere la rehabilitación contable de su cliente, por lo que se mantiene la provisión.

- Por el cobro del 60% y consideración de la pérdida del resto.

13.920	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	
9.280	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>	
	<i>a Clientes de dudoso cobro (435)</i>	23.200
x		
23.200	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	
	<i>a Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	23.200
x		

CASO 2

- Venta 18 de marzo de 20X5.

34.800	<i>Clientes (430)</i>	
	<i>a Ventas de mercaderías (700)</i>	30.000
	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	4.800
x		

.../...

.../...

- El 31 de marzo de 20X5 por la dotación de provisión.

34.800	<i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>		
		a <i>Cientes (430)</i>	34.800
		x	

34.800	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)</i>		
		a <i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>	34.800
		x	

- Por la emisión de la factura rectificativa.

Al igual que en el caso anterior, se dan los requisitos para la rectificación de la base imponible, pero a diferencia de aquél la sociedad había dotado provisión con anterioridad por lo que únicamente rectificamos el IVA repercutido, pero mantenemos el crédito y su provisión por la posibilidad de que se produzca el sobreseimiento del expediente.

4.800	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>		
		a <i>Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)</i>	4.800
		x	

- Por la firma del convenio y cobro del 70%.

La firma del convenio supone otra diferencia con el caso anterior. En este caso ya no procederá rectificar nuevamente al alza la base imponible del IVA, por lo que procederemos a la baja definitiva del crédito.

13.800	<i>Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)</i>		
21.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
		a <i>Cientes de dudoso cobro (435)</i>	34.800
		x	

34.800	<i>Provisión para insolvencias de tráfico (490)</i>		
		a <i>Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)</i>	34.800
		x	

.../...

.../...

CASO 3

- Venta 20 de marzo de 20X5.

18.560	Bancos, c/c a la vista (572)		
27.840	Cientes (430)		
		a Ventas de mercaderías (700)	40.000
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	6.400
		_____ x _____	

En caso de cobro parcial, la Ley de IVA entiende que éste se realiza de manera proporcional, y por tanto del saldo pendiente de clientes 24.000 euros corresponden a la base imponible y el resto al IVA.

- Al vencimiento.

27.840	Cientes de dudoso cobro (435)		
		a Cientes (430)	27.840
		_____ x _____	
27.840	Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico (694)		
		a Provisión para insolvencias de tráfico (490)	27.840
		_____ x _____	

- Por la consideración de la insolvencia firme.

Aquí se produce la principal diferencia de este caso con los dos anteriores, y es que la sociedad «TEFOSA» da de baja el crédito por insolvencia firme antes de que se cumplan las condiciones exigidas por la Ley de IVA para la rectificación de la base imponible.

27.840	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)		
		a Cientes de dudoso cobro (435)	27.840
		_____ x _____	
27.840	Provisión para insolvencias de tráfico (490)		
		a Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)	27.840
		_____ x _____	.../...

.../...

- Dos años después por la rectificación de la base imponible.

En este momento se dan los requisitos exigidos por el apartado cuatro del artículo 80 de la Ley de IVA para la rectificación de la base imponible, pero en este tercer caso la contabilidad de «TEFOSA» ya no recoge crédito que utilizar como contrapartida del IVA repercutido, por lo que entendemos que estamos en presencia del caso al que se refiere la Consulta 3 del BOICAC 62 de junio de 2005, produciéndose un ajuste en la imposición indirecta. Además, en este caso no procede rectificar nuevamente al alza la base imponible aunque se consiga el cobro total o parcial de la contraprestación.

3.840	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>			
		<i>a Ajustes positivos en la imposición indirecta (639)</i>		3.840
	x			

- Cuando un año después se consiguen cobrar 6.000 euros.

6.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>			
		<i>a Ingresos extraordinarios (778)</i>		6.000
	x			

BOICAC núm. 63, septiembre de 2005. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable que debe darse a la cesión del derecho de uso sobre un terreno concedido por una Administración pública.

Respuesta:

Una sociedad firma con diferentes Ayuntamientos acuerdos de derecho de uso de parcelas para la edificación de residencias geriátricas durante unos períodos comprendidos entre 25 y 75 años. El objeto del contrato es la concesión administrativa del uso privativo de una porción del dominio público del Ayuntamiento. Al finalizar el plazo de cesión las edificaciones construidas sobre las correspondientes parcelas revertirán a los Ayuntamientos, los cuales reciben como contraprestación un canon mínimo anual durante dicho período y la entrega, al final del plazo de cesión, de las edificaciones que el adjudicatario construirá en el citado terreno en adecuadas condiciones de uso.

La cuestión suscitada por el consultante se concreta en determinar si procede el registro del derecho sobre el terreno cedido en uso como un activo por el importe de la contraprestación pactada, aunque ésta tenga carácter anual diferido.

Dejando al margen el tratamiento contable de las restantes cuestiones que se desprenden de la operación descrita en la consulta, que en cualquier caso están recogidas en la Consulta número 7 del BOICAC número 38, y entrando en el análisis de la cuestión de fondo suscitada –la contabilización del derecho de uso sobre el terreno como un activo por el importe del valor actual del coste total a pagar–, cabe indicar que en el punto 10 de la introducción de las normas de adaptación del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de fecha 10 de diciembre de 1998, se dispone lo siguiente:

«El tratamiento contable del derecho de uso sobre bienes cedidos se ha incorporado a las normas de valoración de esta adaptación, precisando expresamente para este activo el contenido del Plan General de Contabilidad. De esta forma se indica que se valorará de acuerdo con el principio del precio de adquisición, en función de la contraprestación a cargo de la empresa que lo recibe, de forma que si desde un punto de vista económico la contraprestación está constituida por el canon concesional, deberá atenderse al fondo de la operación para valorar el activo a que se ha hecho mención. En todo caso, si existe contraprestación deberá registrarse como si de un arrendamiento se tratara, al corresponderse su tratamiento desde una perspectiva contable, con dicha operación, por lo que sólo se registrará dicho activo en la medida en que se pague anticipadamente por su uso. En aquellos casos en que el citado derecho se adscriba de forma gratuita a la empresa, se valorará por su valor venal con abono a una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios, concretamente la de subvenciones de capital; este criterio también se empleará cuando habiendo contraprestación ésta sea inferior al valor venal del derecho de uso de los bienes cedidos, de forma que la diferencia se hará lucir, en su caso, como mayor valor del mismo, reconociendo a tal efecto la correspondiente partida de subvención de capital.»

De acuerdo con lo anterior, la cesión de uso del terreno debe contabilizarse como un arrendamiento operativo, salvo que una vez analizada la naturaleza económica que subyace en el acuerdo se pudiera asimilar a lo establecido en la letra f) de la Norma de Valoración 5.^a, *Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial*, del PGC, para las operaciones de arrendamiento financiero, o a lo dispuesto en la Consulta número 6 del BOICAC número 38 para contabilizar determinados contratos de arrendamiento. En dicha norma y consulta, considerando la realidad económica del acuerdo y no sólo su forma jurídica, se llega a la conclusión de registrar en determinados contratos de arrendamiento el bien objeto del mismo como un activo por su valor al contado, debiendo registrar en el pasivo el importe total de la deuda. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, debe contabilizarse como gastos a distribuir en varios ejercicios. En este sentido, en el caso concreto consultado –y sin perjuicio de que el sujeto contable deberá valorar la operación en su conjunto a los efectos de su calificación contable–, debe resaltarse que el bien sobre el que se ha materializado el acuerdo descrito por el consultante parece tener una vida útil indefinida, y que al final del acuerdo revertirá a la Administración, no pudiendo por tanto beneficiarse el cesionario de la totalidad de los beneficios inherentes a su propiedad, por lo que, en principio, debería contabilizarse como un arrendamiento operativo.

EJEMPLO:

La sociedad «AMC» llega a un acuerdo el 1 de enero de 20X6 con el Ayuntamiento de Villapalos por el que edificará y explotará una residencia geriátrica durante un período de 50 años, revirtiendo dicha residencia en perfectas condiciones de uso al finalizar el anterior período al Ayuntamiento.

El coste previsto de la construcción es de 3.000.000 de euros, estimándose que la vida útil de la misma coincidirá con el período por el que se tiene la explotación de la residencia geriátrica. Asimismo, se considera que la entrega de la misma en perfectas condiciones de uso al finalizar el plazo de explotación supondrá unos costes de 1.000.000 de euros y que los ingresos derivados de la explotación serán constantes.

La construcción de la residencia geriátrica se llevará a cabo en terrenos de titularidad municipal.

SE PIDE:

Contabilizar lo que proceda durante el período de explotación de la residencia geriátrica entendiéndose, a efectos de facilitar los cálculos, que la construcción finaliza el 1 de enero de 20X6 y que los costes estimados de la puesta en condiciones de funcionamiento al finalizar el plazo concesional coinciden con los reales, y teniendo en cuenta las siguientes hipótesis por lo que se refiere a la obtención del derecho de uso de los terrenos cedidos:

1. Por la obtención del derecho de uso de los terrenos cedidos la sociedad satisface, con fecha 1 de enero de 20X6, 1.000.000 de euros.
2. Por la obtención del derecho de uso la sociedad satisfará con carácter prepagable un importe anual de 25.000 euros.
3. El Ayuntamiento cede gratuitamente el derecho de uso de los terrenos.
4. Por la obtención del derecho de uso la sociedad satisfará con carácter prepagable un importe anual de 1.000 euros.

A todos los efectos entenderemos que el valor actual de la obtención de dicho derecho de uso asciende a 1.000.000 de euros.

Solución:

Para la resolución del supuesto serán de aplicación:

- Las Normas de Valoración 5.^a y 20.^a del PGC.

.../...

.../...

- Introducción y Norma de Valoración 5.^a de la adaptación del PGC a las empresas de abastecimiento y saneamiento de aguas.
- La Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- La Consulta 2 del BOICAC 63.

A efectos de la solución trataremos en primer lugar todo lo relativo a la construcción, común para las distintas hipótesis planteadas en el supuesto, y en segundo lugar analizaremos el tratamiento del derecho de uso de los terrenos cedidos teniendo en cuenta las diferentes hipótesis planteadas en el enunciado.

1.º ASIENTOS CONTABLES RELATIVOS A LA CONSTRUCCIÓN.

El día 1 de enero de 20X6 por el coste de la construcción, y dado que la propiedad de la misma corresponde a la sociedad «AMC», se realizará la siguiente anotación contable:

3.000.000	<i>Construcciones (221)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista</i>	
		(572)	3.000.000
	_____	x _____	

Si la propiedad de la construcción no correspondiera a la sociedad «AMC», ésta debería registrar el importe destinado a la misma como un inmovilizado inmaterial pudiendo utilizarse a tales efectos la cuenta *Derecho sobre activos cedidos en uso* (Consulta 7 del BOICAC 38).

Al cierre de cada uno de los ejercicios de duración del derecho de explotación:

1. Se amortizará la construcción teniendo en cuenta la vida útil estimada de la misma:

60.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	(3.000.000/50)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	60.000
	_____	x _____	

Si la vida útil estimada de la construcción fuera superior al período concesional, debería dotarse una provisión para riesgos y gastos (fondo de reversión) por el valor neto contable estimado del inmueble cuando finalice la concesión.

.../...

.../...

2. Por los gastos estimados de acondicionamiento de la construcción al finalizar el plazo concesional, se dotará un fondo de reversión a lo largo del plazo concesional y en función de los ingresos estimados (Norma Tercera de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992). Dado que los ingresos estimados son constantes cada año, se dotará el mismo importe realizándose al cierre de cada uno de los ejercicios la siguiente anotación:

20.000	<i>Dotación al fondo de reversión (690)</i>		
		a Fondo de reversión (144)	20.000
		_____ x _____	

En el momento de la reversión de la construcción se realizará la siguiente anotación:

3.000.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>		
1.000.000	<i>Fondo de reversión (144)</i>		
		a Construcciones (221)	3.000.000
		a Bancos, c/c a la vista (572)	1.000.000
		_____ x _____	

Si no coincidieran los gastos estimados con los reales por el exceso o defecto de la provisión dotada, se abonarán o cargarán respectivamente las cuentas *Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)* u *Otros servicios (629)*.

2.º ASIENTOS CONTABLES RELATIVOS A LA OBTENCIÓN DEL DERECHO DE USO SOBRE TERRENOS CEDIDOS.

Analizaremos por separado cada una de las hipótesis que plantea el enunciado:

Hipótesis 1.ª

En esta hipótesis la sociedad obtiene el derecho de uso satisfaciendo una cantidad de 1.000.000 de euros en el momento.

A este respecto, según se hace constar en la Consulta 2 del BOICAC 63 que se remite a la adaptación del PGC para empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de

.../...

.../...

aguas, al existir contraprestación por la obtención del derecho de uso y satisfacerse la misma anticipadamente deberá registrarse como un activo inmaterial.

El asiento que procederá en la fecha de obtención del derecho de uso sería el siguiente:

1.000.000	Derecho de uso sobre bienes cedidos (21X)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	1.000.000
	x	

El anterior activo se amortizará teniendo en cuenta la duración del plazo de adscripción, así al cierre de cada uno de los ejercicios se realizará la siguiente anotación:

20.000	Amortización del inmo- vilizado inmaterial (681) (1.000.000/50)	
	a Amortización acumula- da del inmovilizado in- material (281)	20.000
	x	

Hipótesis 2.^a

En esta hipótesis por la obtención del derecho de uso la sociedad satisfará un canon concesional de carácter anual y prepagable.

A este respecto, de acuerdo con la Consulta 2 del BOICAC 63 y la introducción de la adaptación del PGC para empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, deberá atenderse al fondo económico de la operación, debiendo registrarse con carácter general como un arrendamiento operativo, salvo que el cesionario pudiera beneficiarse de la totalidad de los beneficios inherentes a la propiedad del bien cedido, en cuyo caso sería de aplicación el tratamiento que el PGC ofrece para las operaciones de arrendamiento financiero cuando no existen dudas sobre el ejercicio de la opción de compra o lo dispuesto en la Consulta 6 del BOICAC 38 para contabilizar determinados contratos de arrendamiento.

En este supuesto, y teniendo en cuenta que el bien sobre el que recae (terreno) tiene una vida útil indefinida y que al final del plazo de adscripción revertirá a la Administración, se contabilizará en principio, tal como concluye la Consulta 2 del BOICAC 63, como un arrendamiento operativo.

De acuerdo con todo lo anterior, al principio de cada uno de los años del plazo de adscripción se realizará la siguiente anotación contable:

.../...

.../...

25.000	<i>Arrendamientos y cánones (621)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	25.000
_____		x _____	

En el supuesto de que consideráramos que se cumplen las condiciones para asimilar el contrato a un arrendamiento financiero en el que no existen dudas sobre el ejercicio de la opción de compra, el asiento que procedería en el momento de la obtención del derecho de uso sería el siguiente:

1.000.000	<i>Derecho de uso sobre bienes cedidos (21X)</i>		
250.000	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	25.000
		<i>a Deudas a largo plazo (171)</i>	1.225.000
_____		x _____	

En este caso el inmovilizado se amortizaría atendiendo al plazo de adscripción y los gastos diferidos se imputarían a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Hipótesis 3.^a

En esta hipótesis no existe contraprestación, obteniéndose el derecho de uso gratuitamente.

A este respecto, de acuerdo con la Consulta 2 del BOICAC 63 y la introducción de la adaptación del PGC para empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, el citado derecho se valorará por su valor venal con abono a una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios.

De acuerdo con lo anterior, en el momento de adscribirse el derecho de uso se realizará la siguiente anotación:

1.000.000	<i>Derecho de uso sobre bienes cedidos (21X)</i>		
		<i>a Ingresos a distribuir en varios ejercicios por cesión gratuita de bienes (13X)</i>	1.000.000
_____		x _____	

Nota: La Consulta 2 del BOICAC 63, reproduciendo lo dispuesto en la introducción de la adaptación del PGC para empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, establece que el abono se realizará concretamente a la cuenta de subvenciones de capital, no obstante para clarificar el tema optamos por utilizar una cuenta que específicamente haga referencia a la situación creada.

.../...

.../...

El anterior activo se amortizará teniendo en cuenta la duración del plazo de adscripción, así al cierre de cada uno de los ejercicios se realizará la siguiente anotación:

20.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (1.000.000/50)	a <i>Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	20.000
_____ x _____			

Asimismo, al cierre de cada uno de los ejercicios, por la imputación a resultados del ingreso a distribuir en varios ejercicios que se realizará en proporción a la depreciación experimentada por el activo, se realizará la siguiente anotación:

20.000	<i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios por cesión gratuita de bienes (13X)</i> (1.000.000/50)	a <i>Ingresos traspasados a resultados del ejercicio por cesión gratuita de bienes (77X)</i>	20.000
_____ x _____			

Hipótesis 4.^a

En esta hipótesis existe contraprestación por la obtención del derecho de uso, siendo la contraprestación pactada sustancialmente inferior a la normal de mercado.

En este supuesto, de acuerdo con la Consulta 2 del BOICAC 63 y la introducción de la adaptación del PGC para empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, se aplicará el criterio establecido en la hipótesis 3.^a. Así, el citado derecho se valorará por su valor venal con abono a una partida de ingresos a distribuir en varios ejercicios por la diferencia existente entre el valor venal del mismo y la contraprestación pactada.

De acuerdo con lo anterior, en el momento de adscribirse el derecho de uso se realizará la siguiente anotación:

1.000.000	<i>Derecho de uso sobre bienes cedidos (21X)</i>	a <i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	1.000
		a <i>Deudas a largo plazo (171)</i>	49.000
		a <i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios por cesión gratuita de bienes (13X)</i>	950.000
_____ x _____			.../...

.../...

El anterior activo se amortizará teniendo en cuenta la duración del plazo de adscripción, así al cierre de cada uno de los ejercicios se realizará la siguiente anotación:

20.000	<i>Amortización del inmovilizado inmaterial (681)</i> (1.000.000/50)	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)</i>	20.000
_____	x	_____	

Asimismo, al cierre de cada uno de los ejercicios, por la imputación a resultados del ingreso a distribuir en varios ejercicios que se realizará en proporción a la depreciación experimentada por el activo, se realizará la siguiente anotación:

19.000	<i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios por cesión gratuita de bienes (13X)</i> (950.000/50)	<i>a Ingresos traspasados a resultados del ejercicio por cesión gratuita de bienes (77X)</i>	19.000
_____	x	_____	

Además, en relación con la deuda se realizarán las siguientes anotaciones:

1. Reclasificar al cierre de cada uno de los ejercicios (con la excepción del año 50):

1.000	<i>Deudas a largo plazo (171)</i>	<i>a Deudas a corto plazo (521)</i>	1.000
_____	x	_____	

2. Registrar el pago al comienzo de cada uno de los ejercicios:

1.000	<i>Deudas a corto plazo (521)</i>	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	1.000
_____	x	_____	