

Consulta 7

Sobre la forma de contabilizar un derecho de superficie por parte de la sociedad receptora del derecho, la cual como contraprestación se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida útil es superior a la duración del contrato.

Respuesta

Respecto a la operación descrita, en primer lugar, hay que indicar que la constitución del derecho de superficie supondrá un gasto en la superficiaria, que se generará durante el período completo de vida del mencionado derecho de superficie, de acuerdo con el principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En tal sentido, la construcción del edificio que constituye la retribución (gasto) del derecho de superficie, se deberá registrar en el activo del balance de acuerdo con su naturaleza, pudiendo distinguirse las siguientes situaciones:

a) Con carácter general, en la medida que la propiedad de la construcción recaiga directamente en el propietario del suelo, el superficiario deberá registrar el importe destinado a dicha construcción como un inmovilizado inmaterial ya que se trata de un derecho susceptible de valoración; en este sentido, hay que señalar que las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 10 de diciembre de 1998, para una operación similar como es la obtención del uso de un bien durante un plazo determinado, establecen que se cree la partida del activo del balance dentro del inmovilizado inmaterial denominada, "Derechos sobre activos cedidos en uso"; dicha partida podrá ser empleada para el registro contable de la operación objeto de consulta al recoger unas características similares a las allí reguladas.

La amortización de este inmovilizado inmaterial deberá realizarse de acuerdo con su depreciación durante el período del derecho de superficie.

b) Si la propiedad del edificio construido recayese en el superficiario hasta la finalización del período, éste deberá registrar en su activo la construcción dentro del inmovilizado material, por su coste de producción.

Este inmovilizado debe ser objeto de amortización sistemática durante su vida útil, en los términos recogidos en la norma segunda de valoración contenida en la quinta parte del Plan

General de Contabilidad. Adicionalmente, dado que la propiedad de la construcción recaerá en el dueño del suelo una vez finalizado el período de vida del derecho de superficie, durante el citado período se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstituya el valor neto contable estimado del activo en el momento de su traspaso. Esta provisión se debe dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie en función de los ingresos que se esperen obtener en el futuro procedentes de este activo.

En cualquier caso, el efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios que abarca el período de vigencia del derecho de superficie por lo que respecta al gasto derivado de su retribución debe ser muy similar cualquiera que sea la naturaleza del activo que surja en el superficiario en los términos señalados, dado que sin perjuicio de los posibles matices jurídicos que lleven aparejadas estas situaciones, el fondo económico que subyace en las mismas no es otro que la posibilidad de disponer del uso de un terreno y de lo construido sobre éste a cambio de un precio (coste de producción de la construcción).