

Consulta 6

Sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno.

Respuesta

La operación objeto de la consulta consiste en que una sociedad propietaria de un terreno constituye un derecho de superficie sobre éste a favor de un tercero, por un período de 30 años, recibiendo como contraprestación una cantidad de dinero en el momento de la constitución del citado derecho de superficie y la propiedad de un inmueble construido en el terreno a la finalización del citado derecho de superficie.

Respecto a la operación descrita, en primer lugar hay que indicar con carácter general que la constitución de un derecho de superficie supondrá un ingreso en el propietario del terreno que se generará durante el período completo de vida del mencionado derecho, independientemente del momento del cobro de las remuneraciones pactadas, de acuerdo con el principio del devengo contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Por consiguiente, se deberá registrar contablemente la cantidad recibida en el epígrafe "Tesorería", abonándose simultáneamente una partida de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", que se imputará a resultados mediante un criterio financiero durante el período de devengo de aquéllos, en este caso, los 30 años de duración del derecho de superficie. En tal sentido, la calificación de estos ingresos deberá responder al fondo económico que subyace en esta operación que no es otro que el de ceder la disposición de uso de un terreno a cambio de un precio.

Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la sociedad deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo, valorándolo por la estimación del importe actualizado que alcanzará el edificio una vez finalizado el plazo del contrato, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa. En su caso, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir al activo contabilizado el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre del ejercicio.

Si existiesen causas que determinaran la imposibilidad de estimar el valor del edificio en el futuro, no se procedería a registrar dicho valor hasta el momento en que se produjese la

reversión, dando información en la memoria de las causas que imposibilitan la valoración.

Por último, resulta conveniente destacar que no obstante todo lo anterior, si del análisis económico de la operación de constitución del derecho de superficie se desprendiera que la contraprestación pactada por la citada operación sobre el terreno es significativamente superior a la que se hubiera obtenido de haberse constituido sobre un terreno de similares características al considerado en la consulta, se podría poner de manifiesto que el objeto económico de la operación es la transmisión de un valor inmaterial asociado al terreno. En concreto, dicho valor inmaterial transmitido, susceptible de valoración económica, podría identificarse con un derecho de construcción con características "especiales" a favor del superficiario, en cuyo caso, debería tratarse como una venta de dicho derecho en el ejercicio en el que se llevase a cabo la transmisión. Conforme a ello, si el citado valor inmaterial estuviera contabilizado formando parte del valor del terreno en la empresa propietaria del mismo, debería darse de baja el importe correspondiente con objeto de registrar adecuadamente cada elemento patrimonial de forma separada en el activo.