

Consulta 2

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 periodos 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 cuáles 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 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 5ª. “Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial”, del Plan General de Contabilidad, 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.