

BOICAC N° 80/2009 Consulta 3

Sobre el criterio de imputación contable de los ingresos procedentes de la cesión de uso de amarres destinados al atraque de embarcaciones deportivas.

Respuesta

La operación versa sobre la cesión del derecho de uso preferente de un amarre realizado por el concesionario del puerto deportivo a un tercero, a cambio de un precio o canon, que puede ser recibido de una sola vez por el concesionario en el momento de la firma del contrato.

La cuestión estriba en dilucidar si el reconocimiento de los ingresos debe realizarse en el ejercicio en que se recibe el pago de la cesión del amarre, o si se debe efectuar una imputación de los ingresos durante el periodo en que dicha cesión tiene lugar, incluso si este plazo coincide con la totalidad del periodo que resta de la concesión.

La norma de registro y valoración (NRV) 8ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, 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.

De acuerdo con la citada NRV 8ª, en el supuesto de que la cesión deba calificarse como operativa, cualquier cobro que se realice por el concesionario se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado.

Por el contrario, si la operación se califica como un arrendamiento financiero, será de aplicación la remisión incluida en el apartado 1.3 de la NRV 8ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la NRV 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios.

A tal efecto, resultan especialmente relevantes los dos primeros requisitos enumerados en la NRV 14ª.2:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

Así, tal y como señala la norma, la imposibilidad de transferir la propiedad de los amarres, puesto que se tratan de bienes de dominio público, no puede emplearse como argumento para negar la "venta". Por el contrario, la cuestión determinante es si la cesión es completa o no, es decir, si se transmiten los riesgos y beneficios del derecho de uso, lo que con carácter general sucederá si el plazo de la cesión coincide con la totalidad del periodo que resta de la concesión y no existen limitaciones significativas al uso del cliente o a su posterior transmisión por éste a un tercero sin intervención del concesionario. Quedan a salvo las limitaciones que vengan impuestas por la obligación de permitir al concesionario el acceso a los citados amarres para prestar los servicios anexos que se hubieran contratado con la "venta".

No obstante, si los contratos incluyen cláusulas de limitación sobre la transmisión del derecho de uso, o bien del propio uso, en situaciones de no ocupación o incluso ante eventos deportivos, este acuerdo otorgaría al concesionario la posibilidad de obtener beneficios del activo y por tanto, este hecho constituiría un elemento a valorar a los efectos de calificar la operación como un arrendamiento operativo, salvo que el rendimiento que reporte al concesionario la citada ocupación temporal resulte insignificante en comparación con el aprovechamiento económico del activo.

En definitiva, es el fondo económico y jurídico de la operación materializado en sus antecedentes y circunstancias, en particular, en los términos que cada contrato específico incorpore respecto a las limitaciones que afectan a la transmisión de los riesgos y beneficios asociados al derecho de uso, los que caracterizan la operación como "venta" o arrendamiento.