

Caso práctico sobre el tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie, desde el punto de vista del superficiatario

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

1. Introducción.

El derecho de superficie es el derecho que se adquiere mediante una contraprestación onerosa o gratuita de construir sobre un terreno que no es de su propiedad y que también conlleva la propiedad de la obra construida sobre suelo ajeno durante un periodo de tiempo determinado.

En este caso, cabe distinguir entre el derecho de la propiedad superficiaria (quien construye sobre suelo ajeno) que tiene el derecho a tener y disfrutar dicha propiedad en terreno ajeno durante un periodo de tiempo estipulado. El superficiario es titular del “ius aedificandi”, y le otorga la propiedad de lo que se edifique en el futuro, durante un periodo de tiempo estipulado.

El propietario del terreno o superficiatario, cede el terreno para que se edifique en él durante un periodo determinado a cambio de una contraprestación normalmente económica, y recupera el suelo y lo edificado en el mismo cumplido el periodo estipulado en el contrato de derechos de superficie.

Se regula en el artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de suelo, en el que se indica que:

“1. El derecho real de superficie atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas. También puede constituirse dicho derecho sobre construcciones o edificaciones ya realizadas o sobre viviendas, locales o elementos privativos de construcciones o edificaciones, atribuyendo al superficiario la propiedad temporal de las mismas, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo.

2. Para que el derecho de superficie quede válidamente constituido se requiere su formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad. En la escritura deberá fijarse necesariamente el plazo de duración del derecho de superficie, que no podrá exceder de noventa y nueve años.

El derecho de superficie sólo puede ser constituido por el propietario del suelo, sea público o privado.

3. El derecho de superficie puede constituirse a título oneroso o gratuito. En el primer caso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada o de un canon periódico, o en la adjudicación de viviendas o locales o derechos de arrendamiento de unos u otros a favor del propietario del suelo, o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de

la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo pactado al constituir el derecho de superficie”.

De este modo, tenemos que resaltar dos figuras:

- Superficiario/a: Quien tiene el derecho sobre un terreno que no es de su propiedad. Se aplica a la persona que tiene derecho al uso de una superficie o de un terreno o a quien percibe los frutos del fundo ajeno pagando por ello al dueño del mismo.
- Superficiatario/a: Quien tiene la propiedad del bien y lo cede para construir sobre él.

2. Regulación contable.

La regulación contable del derecho de superficie, desde el punto de vista del superficiatario, lo realiza el ICAC a través de:

- Consulta número 2 del BOICAC número 106/Junio 2016. Sobre el tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie.
- consulta número 6 del BOICAC número 40 de diciembre de 1999, desde el punto de vista de la superficiataria o propietaria del terreno.
- consulta del ICAC núm. 1 del BOICAC 96 diciembre de 2013, que trata sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

El tratamiento contable del derecho de superficie desde el punto de vista del superficiatario (propietario del terreno) se contempla, en parte, en la consulta del ICAC núm. 1 del BOICAC 96 diciembre de 2013, que trata sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

En esta consulta, se indica que “...cabe señalar que el criterio de este Instituto sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, que como remuneración recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble a la fecha de finalización del citado derecho está publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 40, que también se considera vigente en aplicación del nuevo PGC con las necesarias adaptaciones terminológicas y de presentación, en los siguientes términos.

- a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.
- b) 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 empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo.

En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias. Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes”.

También la consulta número 2 del BOICAC número 106/Marzo 2016, trata sobre el tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie.

Esta consulta trata sobre cuál es el valor por el que debe contabilizarse la contraprestación del contrato materializada en la propiedad que revierte y cuál es la duración a considerar para la imputación de los ingresos anuales, teniendo en cuenta las prórrogas contempladas en el contrato.

La opinión de este Instituto en el marco del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sobre el tratamiento contable de la constitución de un derecho de superficie desde la perspectiva del propietario del terreno está publicada en la consulta 1 del BOICAC nº 96, de diciembre de 2013, y que a continuación se reproduce: “A mayor abundamiento cabe señalar que el criterio de este Instituto sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, que como remuneración recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble a la fecha de finalización del citado derecho está publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 40, que también se considera vigente en aplicación del nuevo PGC con las necesarias adaptaciones terminológicas y de presentación, en los siguientes términos:

- a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.
- b) 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 empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo.

En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.

Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes”.”

Respecto al plazo a tener en cuenta para realizar dichos cálculos cabría traer a colación por analogía el criterio incluido en la letra h) de la norma de registro y valoración 3ª. Normas particulares sobre el inmovilizado material del PGC, en cuya virtud, el periodo a considerar será la duración del contrato de arrendamiento o cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica de la construcción.

Veamos un caso práctico:

La sociedad A recibe un derecho de superficie por un período de 15 años más una prórroga de 5 años más, entregando como contraprestación 600.000 euros en el momento de la constitución del citado derecho de superficie a la propietaria del suelo, la sociedad Anónima B. Finalizada la duración del contrato, se transfiere la propiedad del inmueble a la sociedad propietaria de la superficie. Según informe de tasación se estima que el valor del inmueble en el momento de la entrega podría ascender a 5.000.000 euros. En los momentos actuales tanto el superficiario como el superficiatario manifiestan su intención de aceptar la prórroga del contrato, por lo que la duración total se prevé en 20 años

La construcción del edificio supone para la empresa A un coste de 10.000.000 euros, Se supone un tipo de interés anual de mercado del 3 %. La vida económica de la construcción se establece en 40 años.

Se pide: Registrar contablemente la operación en la contabilidad de la empresa B (superficiataria).

SOLUCIÓN:

La sociedad A, tiene un derecho sobre el inmueble y la construcción durante veinte años cedido por la sociedad B. (se asume el periodo de prórroga ya que existan evidencias que soporten que la misma se va a producir). Superficiario

La sociedad B registrará el importe recibido por ese derecho, que tendrá la consideración de los ingresos del ejercicio en el momento del devengo con independencia del pago de los mismos.

En consecuencia, el importe recibido se contabilizará en el epígrafe V. “Periodificaciones a largo plazo”, del pasivo a largo plazo del balance. (cuenta 181). A este respecto puede verse la Consulta número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009.

600.000	47	Tesorería	a	Periodificaciones a largo plazo	181	600.000
---------	----	-----------	---	---------------------------------	-----	---------

La periodificación debe realizarse durante veinte años siguiendo un criterio financiero estimándose un interés del 3 %. Al ser una operación a largo plazo debe aplicarse lo estipulado en el la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC sobre el coste amortizado.

El cuadro de amortización para la imputación de los ingresos será el siguiente:

$$600.000 = C \times \frac{1 - (1 + 0,03)^{-20}}{0,03}$$

De donde $C = 40.329,42$ euros.

También puede calcularse a través de la hoja de cálculo EXCEL. Funciones Financieras: Función PAGO.

El cuadro de amortización será:

años	Cuota anual	Interes	Principal	Coste amort.
0				600.000,00
1	40.329,42	18.000,00	22.329,42	577.670,58
2	40.329,42	17.330,12	22.999,31	554.671,27
3	40.329,42	16.640,14	23.689,29	530.981,98
4	40.329,42	15.929,46	24.399,97	506.582,02
5	40.329,42	15.197,46	25.131,96	481.450,05
6	40.329,42	14.443,50	25.885,92	455.564,13
7	40.329,42	13.666,92	26.662,50	428.901,63
8	40.329,42	12.867,05	27.462,38	401.439,25
9	40.329,42	12.043,18	28.286,25	373.153,01
10	40.329,42	11.194,59	29.134,83	344.018,17
11	40.329,42	10.320,55	30.008,88	314.009,29
12	40.329,42	9.420,28	30.909,15	283.100,15
13	40.329,42	8.493,00	31.836,42	251.263,73
14	40.329,42	7.537,91	32.791,51	218.472,21
15	40.329,42	6.554,17	33.775,26	184.696,96
16	40.329,42	5.540,91	34.788,52	149.908,44
17	40.329,42	4.497,25	35.832,17	114.076,27
18	40.329,42	3.422,29	36.907,14	77.169,13
19	40.329,42	2.315,07	38.014,35	39.154,78
20	40.329,42	1.174,64	39.154,78	- 0,00
TOTAL	806.588,49	206.588,49	600.000,00	

La cuota anual de 40.329,42 euros del cuadro de amortización corresponderá a los ingresos que la empresa B debe registrar anualmente como consecuencia de la tenencia del terreno cedido. Esta cuota se descompone en cada uno de los años en dos partes:

- Gastos financieros por intereses: Se reconocerán anualmente en la cuenta de resultados como consecuencia del crédito concedido por la empresa A (superficiaria) por el cobro anticipado durante veinte años de la cantidad estipulada por el derecho de superficie. Es un crédito a largo plazo (anticipo) que devenga un interés del 3 % anual. Se trata de un pasivo financiero que según la norma de registro y valoración 9ª del NPGC 2007 debe registrarse por su coste amortizado con los intereses correspondientes, así lo interpreta la consulta del ICAC.
- Principal: Será la cancelación del crédito concedido con el anticipo, esto es, la amortización del principal como consecuencia de la cancelación del crédito por el devengo.

La suma del interés y el principal será igual a la cuota del ejercicio que debe ser registrada como gasto ordinario del ejercicio "Otros ingresos de explotación". De este modo, se separa perfectamente el resultado financiero del de explotación.

En consecuencia, el registro contable será:

Año 1:

Por el gasto financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

18.000	662	Intereses de deudas	a	Pariodificaciones a largo plazo	181	18.000
--------	-----	---------------------	---	---------------------------------	-----	--------

NOTA: Se ha obviado la realización de la clasificación del largo plazo al corto plazo por razones pedagógicas.

Por el ingreso de explotación por la cesión del derecho de superficie. Corresponderá una cuenta de "Otros ingresos de gestión", para lo cual hemos creado la cuenta *75x Ingresos por derechos de superficie*.

40.329,42	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de superficie	75x	40.329,42
-----------	-----	---------------------------------	---	-------------------------------------	-----	-----------

NOTA: Si además del cobro inicial, existieran unos cobros periódicos, éstos se registrarían según el devengo de los mismos.

Año 2:

Por el gasto financiero correspondiente al pasivo financiero anticipado a la propietaria del terreno.

17.330,12	662	Intereses de deudas	a	Pariodificaciones a largo plazo	181	17.330,12
-----------	-----	---------------------	---	---------------------------------	-----	-----------

Por el ingreso de explotación por la cesión del derecho de superficie:

40.329,42	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de superficie	75x	40.329,42
-----------	-----	---------------------------------	---	-------------------------------------	-----	-----------

Año 3:

Por el gasto financiero correspondiente al pasivo financiero anticipado a la propietaria del terreno:

16.640,14	662	Intereses de deudas	a	Pariodificaciones a largo plazo	181	16.640,12
-----------	-----	---------------------	---	---------------------------------	-----	-----------

Por el ingreso de explotación por la cesión del derecho de superficie:

40.329,42	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de superficie	75x	40.329,42
-----------	-----	---------------------------------	---	-------------------------------------	-----	-----------

Y así sucesivamente, de modo que los 600.000 euros se van imputando a resultados del ejercicio según un criterio financiero considerando un tipo de interés del 3 %, descomponiendo la parte que corresponde a gastos financieros y a otros ingresos de explotación.

Obviamente, cada año habría que realizar la reclasificación correspondiente de los ajustes por periodificación a largo plazo, a corto plazo, cuando falte menos de un año para su vencimiento, cuestión que se ha obviado en la solución del caso práctico.

Con respecto a la construcción, en este tipo de contratos el control sobre el inmueble recae normalmente sobre la empresa que lo construye (superficiario) durante el periodo de duración del derecho de superficie (veinte años), pero que revertirá a la superficiataria, por lo tanto, debe ser registrado como un derecho en dicha empresa, por el importe estimado en el momento de la reversión según un criterio financiero.

El criterio financiero para el reconocimiento del activo es el siguiente:

$$5.000.000 = C \times \frac{1 - (1 + 0,03)^{-20}}{0,03}$$

De donde $C = 336.078,54$ euros.

También puede calcularse a través de la hoja de cálculo EXCEL. Funciones Financieras: Función PAGO.

El cuadro de amortización será:

año	cuota anual	interés	Principal	Coste amortizado
0				5.000.000,00
1	336.078,54	150.000,00	186.078,54	4.813.921,46
2	336.078,54	144.417,64	191.660,89	4.622.260,57
3	336.078,54	138.667,82	197.410,72	4.424.849,85
4	336.078,54	132.745,50	203.333,04	4.221.516,80
5	336.078,54	126.645,50	209.433,03	4.012.083,77
6	336.078,54	120.362,51	215.716,02	3.796.367,75
7	336.078,54	113.891,03	222.187,51	3.574.180,24
8	336.078,54	107.225,41	228.853,13	3.345.327,11
9	336.078,54	100.359,81	235.718,72	3.109.608,38
10	336.078,54	93.288,25	242.790,29	2.866.818,10
11	336.078,54	86.004,54	250.074,00	2.616.744,10
12	336.078,54	78.502,32	257.576,21	2.359.167,89
13	336.078,54	70.775,04	265.303,50	2.093.864,39
14	336.078,54	62.815,93	273.262,61	1.820.601,78
15	336.078,54	54.618,05	281.460,48	1.539.141,30
16	336.078,54	46.174,24	289.904,30	1.249.237,00
17	336.078,54	37.477,11	298.601,43	950.635,57
18	336.078,54	28.519,07	307.559,47	643.076,10
19	336.078,54	19.292,28	316.786,26	326.289,84
20	336.078,54	9.788,70	326.289,84	- 0,00
TOTALES		1.721.570,76	5.000.000,00	

AÑO 1

186.078,54	43x	Deudores comerciales corrientes	no	a	Ingresos por derechos de superficie	75x	186.078,54
------------	-----	---------------------------------	----	---	-------------------------------------	-----	------------

AÑO 2:

191.660,89	43x	Deudores comerciales corrientes	no	a	Ingresos por derechos de superficie	75x	191.660,89
------------	-----	---------------------------------	----	---	-------------------------------------	-----	------------

Al finalizar el año 20 el Saldo de la cuenta Deudores comerciales no corriente ascenderá a 5.000.000 euros.

Al realizarse la recepción del inmueble:

5.000.000	211	Construcciones		a	Deudores comerciales corrientes	43x	5.000.000
-----------	-----	----------------	--	---	---------------------------------	-----	-----------



Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>