

Caso práctico sobre el tratamiento contable del derecho de superficie desde el punto de vista del superficiario

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

1. Introducción.

Hace muy poco tiempo publicamos un caso práctico sobre el tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie desde el punto de vista del superficiario (propietario del terreno), en esta ocasión vamos a examinar la operación, pero desde el punto de vista del superficiario (quien tiene el derecho sobre el terreno)

Recordemos que 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.

También comentábamos en el artículo anterior que, 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 superficiario, 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.

Esta operación, 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”.

Recordemos las dos figuras existentes en el derecho de superficie:

- 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 superficiario (quien tiene el derecho sobre el terreno), lo realiza el ICAC a través de:

- Consulta número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009, que trata sobre la forma de contabilizar un derecho de superficie por parte de la sociedad receptora del mismo (denominada superficiaria), que como contraprestación entrega una cantidad en efectivo a la firma del contrato y adicionalmente se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida económica es superior al plazo por el que se otorga el citado derecho.
- consulta núm. 7 del BOICAC 38 de junio 1999, en lo referente al pago en especie desde el punto de vista del superficiario.

La operación desde el punto de vista de la contabilidad de la sociedad receptora del derecho de superficie (superficiaria) que como contraprestación entrega una cantidad en efectivo a la firma del contrato o bien un canon periódico, y adicionalmente se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida económica es superior al plazo por el que se otorga el citado derecho, por lo que se obliga a devolverlo al finalizar el periodo de explotación; se ha tratado por el ICAC en la consulta número 7 del BOICAC número 77/marzo 2009, en la que se indica que esta cuestión ya fue abordada por la consulta núm. 7 del BOICAC 38 de junio 1999, en lo referente al pago en especie (desde el punto de vista del superficiario). Pero fue tratado desde los criterios de la normativa anterior al actual PGC, por lo tanto, se pregunta si dichos criterios siguen vigentes.

Bajo los criterios del nuevo Plan General de Contabilidad, el ICAC indica que debe abordarse desde la óptica de la norma de registro y valoración (NRV) 8ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar del PGC.

En este sentido, se seguirán los siguientes criterios:

1. El importe entregado en efectivo, tendrá la consideración de un anticipo. El importe entregado se contabilizará en el epígrafe VII. “Deudores comerciales no corrientes” del activo del balance, dentro de la partida “Periodificaciones a largo plazo” que deberá crearse a tal efecto, debiendo proceder a su actualización al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial. Dicho anticipo se imputará a la partida 7. “Otros gastos de explotación” de la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo de cesión y a medida que

se reciban los beneficios económicos del activo cedido en uso. Si no se indica lo contrario, se realizará una imputación lineal.

2. El inmueble construido sobre el suelo cedido tendrá la consideración de inmovilizado material, según lo estipulado en el PGC Norma de registro y valoración 3ª. h), respecto a bienes arrendados. La amortización se realizará durante el periodo de cesión, incluyendo renovaciones del mismo.

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. 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 A (superficiario).

NOTA: Vamos a realizar el mismo caso práctico que realizamos en una publicación posterior, pero ahora desde el punto de vista de la empresa superficiaria o empresa que tiene el derecho sobre el terreno. Recordar que la ocasión anterior se realizó desde el punto de vista el superficiatario o propietario del terreno.

SOLUCIÓN:

La sociedad A, tiene un derecho sobre el inmueble construido durante veinte años incluyendo la prórroga (es posible también que incluso tenga la propiedad sobre el inmueble), en consecuencia, registrará el importe abonado por ese derecho que tendrá la consideración de gastos del ejercicio en el momento del devengo con independencia del pago de los mismos.

En consecuencia, el importe entregado se contabilizará en el epígrafe VII. “Deudores comerciales no corrientes” del activo del balance, dentro de la partida “Periodificaciones a largo plazo”.

600.000	44xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Tesorería	57	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 gastos que la empresa A debe registrar anualmente como consecuencia de la tenencia del terreno que se le ha cedido. Esta cuota se descompone en cada uno de los años en dos partes:

- Ingresos financieros por intereses: Se reconocerán anualmente en la cuenta de resultados como consecuencia del crédito concedido a la empresa propietaria del terreno por el pago 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 activo 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 gastos de explotación". De este modo, se separa perfectamente el resultado financiero del de explotación.

En consecuencia, el registro contable será:

Año 1:

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

18.000	44xx	Deudores comerciales corrientes	no	a	Ingresos de créditos	762	18.000
--------	------	---------------------------------------	----	---	----------------------	-----	--------

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

Por el gasto de explotación por la cesión del derecho de superficie. Corresponderá una cuenta de "Otros gastos de explotación", para lo cual hemos creado la cuenta 62x Gastos por derechos de superficie.

40.329,42	62x	Gastos derechos superficie	por de	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	40.329,42
-----------	-----	----------------------------------	-----------	---	---------------------------------------	------	-----------

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

Con respecto a la construcción, en este tipo de contratos el control sobre el inmueble recae sobre la empresa que lo construye (superficiario) durante el periodo de duración del derecho de superficie (veinte años), en cuyo caso, debe ser registrado como inmovilizado material en dicha empresa y amortizarse durante el periodo de duración del derecho de superficie.

10.000.000	211	Construcciones		a	Contrapartida	xxxx	10.000.000
------------	-----	----------------	--	---	---------------	------	------------

Se debe de amortizar durante el periodo de duración del derecho de superficie, esto es veinte años. Si consideramos una amortización lineal, corresponderá cada año: $10.000.000/20 = 500.000$ euros anuales.

500.000	681	Amortización del inmovilizado material		a	Amortización Acumulada de inmovilizado material	281	500.000
---------	-----	---	--	---	--	-----	---------

De modo que, al finalizar el periodo de duración del contrato de derechos de superficie, el activo estará totalmente amortizado.

Año 2:

Por el ingreso financiero correspondiente al activo financiero anticipado a la propietaria del terreno.

17.330,12	44xx	Deudores comerciales corrientes	no	a	Ingresos de créditos	762	17.330,12
-----------	------	---------------------------------------	----	---	----------------------	-----	-----------

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

40.329,42	62x	Gastos derechos superficie	por de	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	40.329,42
-----------	-----	----------------------------	--------	---	------------------------------------	------	-----------

Amortización de la construcción: Se debe de amortizar durante el periodo de duración del derecho de superficie, esto es diez años. Si consideramos una amortización lineal, corresponderá cada año: $10.000.000/20 = 500.000$ euros anuales.

500.000	681	Amortización del inmovilizado material		a	Amortización Acumulada de inmovilizado material	281	500.000
---------	-----	--	--	---	---	-----	---------

De modo que, al finalizar el periodo de duración del contrato de derechos de superficie, el activo estará totalmente amortizado.

Año 3:

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

16.640,14	44xx	Deudores comerciales corrientes	no	a	Ingresos de créditos	762	16.640,12
-----------	------	---------------------------------	----	---	----------------------	-----	-----------

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

40.329,42	62x	Gastos derechos superficie	por de	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	40.329,42
-----------	-----	----------------------------	--------	---	------------------------------------	------	-----------

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

Amortización de la construcción: Se debe de amortizar durante el periodo de duración del derecho de superficie, esto es diez años. Si consideramos una amortización lineal, corresponderá cada año: $10.000.000/20 = 500.000$ euros anuales.

500.000	681	Amortización del inmovilizado material		a	Amortización Acumulada de inmovilizado material	281	500.000
---------	-----	--	--	---	---	-----	---------

De modo que, al finalizar el periodo de duración del contrato de derechos de superficie, el activo estará totalmente amortizado.

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.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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