

CONSULTA EC-CGE (*): Sobre el tratamiento contable de un arrendamiento operativo u arrendamiento financiero.

Se constituye un derecho de superficie sobre una finca, a favor de la Sociedad A, quien va a instalar una construcción en ella, para su explotación económica. Dicho derecho se formaliza por un plazo de 30 años. Al finalizar dicho plazo, la Sociedad tiene 12 meses para dismantelar, destruir o transportar a otra ubicación la construcción, por lo que nada de lo construido revierte al propietario de la finca. Se acuerda pagar un canon trimestral a lo largo de los 30 años.

Se nos plantean dos opciones de registro contable, para la Sociedad A:

- 1) Contabilizarlo como arrendamiento operativo: registrando cada canon trimestral como gasto de alquiler, o
- 2) Contabilizarlo como arrendamiento financiero (al entender que se adquiere el control de la finca durante ese periodo bajo alguna de las presunciones de la norma de arrendamiento financiero):
 - a. Registrando un inmovilizado intangible, con contrapartida una deuda, por el valor actual de los pagos futuros. Posteriormente, se registraría el gasto por la dotación a la amortización y con cada factura trimestral se minoraría la deuda con su correspondiente gasto financiero derivado de registrar la deuda a coste amortizado, o
 - b. Registrando un inmovilizado material (terreno), por el valor actual de los pagos futuros, amortizando dicho elemento en su vida útil contractual de 30 años. Al igual que en el apartado a., la contrapartida sería una deuda a coste amortizado que se minoraría trimestralmente con cada canon.

RESPUESTA CONSULTA:

El tratamiento contable de los derechos de superficie queda recogido en algunas consultas del ICAC. Concretamente, cabe destacar la consulta 7 del BOICAC nº 77 de marzo de 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. En la misma se indica que “la

existencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 8ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, del PGC 2007”. En el caso que nos ocupa, en vez de una contraprestación única realizada por anticipado, se acuerda pagar un canon trimestral a lo largo de 30 años, por lo que cabría registrar dicho gasto en la cuenta 621. *Arrendamientos y cánones*, dado que se trataría de un arrendamiento operativo.

Otra cuestión distinta es que la sociedad A (superficial) deberá reconocer en su activo la construcción. La citada consulta del ICAC es clara al respecto:

“El coste incurrido en su construcción se contabilizará como un inmovilizado material en sintonía con el criterio incluido en la norma de registro y valoración 3ª.h) del PGC 2007. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del acuerdo de 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 del activo.”

Por consiguiente, la sociedad A deberá reconocer en su activo el valor de la construcción, no debiendo olvidar en su importe, en su caso, el valor de la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro, siempre que las mismas den lugar al registro de provisiones y sin perjuicio de la aplicación del principio de importancia relativa. La amortización de dicha construcción tendría lugar a lo largo de los 30 años de duración del periodo de cesión, a menos que se pensara utilizar la misma durante más años, trasportándola a otra ubicación

Salvo mejor opinión

(*) Las consultas sólo podrán ser realizadas a Economistas Contables (EC-CGE) por sus miembros, indicando el número de Registro en EC-CGE. Las respuestas, resueltas siempre en función de la información aportada por el consultante y bajo su responsabilidad, únicamente tienen valor informativo, no siendo vinculantes en ningún sentido. No haciéndose responsable EC-CGE del uso que se pueda hacer de las mismas. En consecuencia, ni EC-CGE, ni el CGE, ni sus Órganos Especializados aceptarán responsabilidades por las pérdidas ocasionadas a las personas jurídicas o naturales que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta consulta.