

Caso práctico sobre contabilidad de las cesiones de uso (II): punto de vista del cesionario.

11/06/2021

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

Hace poco tiempo publicamos un caso práctico sobre contabilidad de los ingresos por cesiones de uso (I): punto de vista del cedente. En el mismo nos planteamos también la operación, pero desde el punto de vista del cesionario, esto es de quien adquiere los derechos de uso, pero no lo desarrollamos por razón de espacio, cuestión que aprovechamos ahora para hacerlo.

Cabe recordar, que ya indicamos en el caso anterior desde el punto de vista del cedente, que una cesión del derecho de uso de un activo es aquel acuerdo por el que una de las partes (cedente) cede un activo a la otra parte (cesionario o beneficiario) para que ésta lo pueda utilizar y aprovechar para la obtención de unos fines determinados normalmente para la obtención de ingresos.

El problema contable fundamental es determinar cuál de las partes debe registrar el activo, así como la consideración que debe darse al acuerdo de cesión de derechos de uso.

Las preguntas concretas podrían ser las siguientes:

- La parte que cede el derecho al uso del activo, ¿debe mantenerlo en su patrimonio, o por el contrario debe darlo de baja?
- la parte que adquiere el derecho al uso del activo, ¿qué debe registrar en sus libros?

Recordar también que como ya indicamos en su día, para contestar a estas preguntas, debemos tener en cuenta, por un lado la gran variedad de contratos con distintas características que pueden surgir con el nombre de cesión de derecho de uso, por lo que habrá que estudiar con detenimiento cada uno de ellos para saber qué derechos conlleva esta cesión; de otro lado para su calificación contable habrá que prestar atención al fondo económico del contrato con independencia de la forma jurídica en la que se haya establecido la operación, esto es, hacer uso de la preeminencia del fondo económico sobre la forma jurídica del contrato.

En consecuencia, la determinación del fondo económico de cada contrato sobre su formalización jurídica resulta esencial para realizar la calificación contable de la operación, pues de ella depende su contabilización como gasto del ejercicio o como activo por quien adquiere el derecho de uso; y mantener el activo en su patrimonio o darlo de baja, por parte de quien cede dicho derecho.

Desde el punto de vista contable, el problema de registro de los contratos de cesión de uso, estriba en considerar dicho contrato como una venta o un alquiler, de tal modo que:

1. Desde el punto de vista del cedente: Puede registrar la operación de dos modos:
 - Considerarlo un alquiler y mantener el activo en su patrimonio: De esta forma, el activo queda en el patrimonio del cedente, y en consecuencia la totalidad de los importes recibidos se consideren como ingresos del ejercicio o de ejercicios futuros, en función del devengo de los mismos, con independencia del momento de cobro.
 - Considerarlo una venta, y en consecuencia dar de baja el activo de su patrimonio. De modo que registra la baja del activo de su patrimonio, y la contraprestación recibida es la compensación por dicha baja, surgiendo de este modo un ingreso del ejercicio en el que se produce la cesión. Desde luego si se trátase de una operación de actividades ordinarias de la empresa deberíamos seguir los criterios establecidos en la nueva Norma de Registro y Valoración 14ª del PGC tras la reforma establecida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre y la Resolución del ICAC de Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. Siendo fundamental también en este caso, la transmisión del control sobre los activos al cliente.

2. Punto de vista del cesionario. Que no tratamos en su día por razones de espacio, y que vamos a desarrollar ahora.

Desde la óptica del cesionario, también pueden existir dos opciones:

- Considerarlo un alquiler. No registrar el activo en su patrimonio, y en consecuencia la totalidad de los importes abonados son gastos del ejercicio o de ejercicios futuros en función del devengo de los mismos con independencia del momento del pago.
- Considerándolo una compra. Registrar el activo en su patrimonio, de tal modo, que los importes abonados es la contraprestación exigida por el mismo.

Todo esto, depende de la calificación contable que se le otorgue al contrato, en función de si mediante el mismo se transmite el control o no del mismo a la empresa cesionaria. Se entenderá que se ha transferido el control cuando se ceden los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica, esto es, principalmente cuando el derecho abarca casi toda la vida útil del bien.

En consecuencia, principalmente se determinará en función del tiempo de duración de la cesión que debe ser acordada en el contrato.

De tal modo que, si la duración del periodo de cesión abarca casi toda la vida útil del activo, el control lo detecta el cesionario por lo que deberá registrarse como una compra /venta (arrendamiento financiero), mientras que, si esto no es así, el control lo sigue teniendo el cedente por lo que se considerará como un alquiler (arrendamiento operativo).

Estas afirmaciones las realizamos aplicando la Norma y Registro de Valoración (NRV) 8ª del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos.

Pero, en esta misma línea se pronuncia la consulta número 3 publicada en el BOICAC núm. 80 de diciembre de 2009.

Esta consulta se refiere al criterio de imputación contable que debe darse a los ingresos procedentes de la cesión de uso de amarres destinados al atraque de embarcaciones deportivas.

En concreto se trata 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.

En concreto se pregunta 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.

El ICAC recuerda, lo indicado en 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.

En base a esta definición el arrendamiento puede catalogarse de financiero u operativo, según se hayan transmitido o no, todos los riesgos inherentes a la propiedad de los bienes objeto de contrato.

También el ICAC indica que, para que el arrendamiento se califique de financiero, hay que tener en cuenta, sobre todo los dos primeros requisitos enumerados en la NRV 14ª.2 (Ingresos por ventas y prestaciones de servicios):

- 1.- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.
- 2.- 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.

En el caso que nos ocupa, no es posible transmitir la propiedad, puesto que no corresponde al concesionario ya que se tratan de bienes de dominio público, pero este hecho no es relevante, sino que 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”.

De este modo, 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 conclusión, según el ICAC 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.

Veamos el mismo caso práctico que utilizamos en su día desde el punto de vista del cedente, pero ahora lo vamos a resolver desde el punto de vista del cesionario.

En el caso práctico se indicaba:

Una empresa concesionaria de cierto club Náutico, tiene una concesión de la Autoridad Portuaria para explotar ciertos amarres durante un periodo de 10 años.

Las inversiones que ha realizado las tiene registradas en el inmovilizado intangible como derechos sobre las mismas, según la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

Durante el ejercicio, realiza las siguientes operaciones de cesiones de derechos de uso de los amarres con otra empresa:

1.- Operación 1: Cesión de los derechos de amarre por un periodo de 5 años, percibiendo por esta operación un importe de 800.000 euros más el IVA 21 %.

2.- Operación 2: Cesión de los derechos de amarre hasta la finalización del contrato de concesión y sus posibles renovaciones, pero dichos amarres únicamente pueden ser utilizados por los compradores los fines de semana, estando disponibles para el club Náutico el resto de la semana en las que los puede alquilar. Se recibe por este concepto 1.000.000 euros más el IVA 21 %.

3.- Operación 3: Cesión de los derechos de amarre hasta la finalización del contrato de concesión y sus posibles renovaciones, sin ningún otro tipo de limitación, por 1.600.000 euros más el IVA 21 %. Se sabe que el coste asociado a este amarre asciende a 1.000.000 euros.

Tipo de interés estimado: 3 %

SE PIDE: Registrar las operaciones anteriores, desde el punto de vista de la empresa cesionaria.

SOLUCIÓN:

Operación 1:

La sociedad cesionaria tiene un derecho sobre el amarre durante 5 años, en consecuencia, registrará el importe abonado por ese derecho que tendrá la consideración de los gastos del ejercicio en el momento del devengo durante los cinco ejercicios siguientes, 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”.

800.000	44xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Bancos c/c.	572	968.000
168.000	472	H.P. IVA SOPORTADO				

La periodificación debe realizarse durante los cinco años siguientes (duración del derecho de uso) siguiendo un criterio financiero estimándose un interés del 3 %.

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

$$800.000 = C \times \frac{1 - (1 + 0,03)^{-5}}{0,03}$$

De donde $C = 174.683,66 \text{ €}^1$.

El cuadro de amortización será:

AÑOS	CUOTA ANUAL	INTERESES	AMORTIZACIÓN	COSTE AMORTIZADO
0				800.000,00
1	174.683,66	24.000,00	150.683,66	649.316,34
2	174.683,66	19.479,49	155.204,17	494.112,18
3	174.683,66	14.823,37	159.860,29	334.251,88
4	174.683,66	10.027,56	164.656,10	169.595,78
5	174.683,66	5.087,87	169.595,78	-

La cuota anual de 174.683,66 euros del cuadro de amortización corresponderá a los gastos que la empresa cesionaria debe registrar anualmente como consecuencia de la tenencia del amarre que se le ha cedido. Esta cuota se descompone en cada uno de los años en dos partes:

¹ Se puede calcular según la función financiera PAGO de la hoja de cálculo EXCEL.

- Ingresos financieros por intereses: Se reconocerán anualmente en la cuenta de resultados como consecuencia del crédito concedido a la empresa cedente por el pago anticipado durante cinco años de la cantidad estipulada por el derecho de uso. 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. (consulta 3 BOICAC 80/diciembre de 2009).
- Amortización: 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:

24.000	44xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingresos de créditos	762	24.000
--------	------	------------------------------------	---	----------------------	-----	--------

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

174.683,66	62x	Gastos por derechos de uso	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	174.683,66
------------	-----	----------------------------	---	------------------------------------	------	------------

Año 2:

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

19.479,49	484xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingresos de créditos	762	19.479,49
-----------	-------	------------------------------------	---	----------------------	-----	-----------

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

174.683,66	62x	Gastos por derechos de uso	a	Deudores comerciales no corrientes	484xx	174.683,66
------------	-----	----------------------------	---	------------------------------------	-------	------------

Año 3:

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

14.823,37	44xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingresos de créditos	762	14.823,37
-----------	------	------------------------------------	---	----------------------	-----	-----------

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

174.683,66	62x	Gastos por derechos de uso	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	174.683,66
------------	-----	----------------------------	---	------------------------------------	------	------------

Año 4:

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

10.027,56	44xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingresos de créditos	762	10.027,56
-----------	------	------------------------------------	---	----------------------	-----	-----------

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

174.683,66	62x	Gastos por derechos de uso	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	174.683,66
------------	-----	----------------------------	---	------------------------------------	------	------------

Año 5:

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

5.087,87	44xx	Deudores comerciales no corrientes	a	Ingresos de créditos	762	5.087,87
----------	------	------------------------------------	---	----------------------	-----	----------

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

174.683,66	62x	Gastos por derechos de uso	a	Deudores comerciales no corrientes	44xx	174.683,66
------------	-----	----------------------------	---	------------------------------------	------	------------

NOTA: No se ha realizado la reclasificación correspondiente de los ajustes por periodificación a largo plazo, a corto plazo, por razón de simplicidad.

2.- Operación 2: Cesión de los derechos de amarre hasta la finalización del contrato de concesión y sus posibles renovaciones, pero dichos amarres únicamente pueden ser utilizados por los compradores los fines de semana, estando disponibles para el club Náutico el resto de la semana en las que los puede alquilar. Se recibe por este concepto 1.000.000 euros más el IVA 21 %.

El cesionario, a pesar de que el periodo abarca toda la vida útil de la concesión, no se transmiten los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad ni tampoco el control, ya que el club Náutico se reserva una parte sustancial del uso, en consecuencia, se trata de un arrendamiento operativo y la cantidad entregada es un anticipo al igual que en caso 1.

1.000.000	44xx	Deudores comerciales no corrientes.	a	Bancos c/c.	572	1.210.000
210.000	472	H.P. IVA SOPORTADO				

El Anticipo, se irá imputando al resultado del ejercicio en función de su devengo durante la duración del contrato de alquiler y según un criterio financiero, tal y como hemos visto en el caso 1, pero en una duración de 10 años.

3.- Operación 3: Cesión de los derechos de amarre hasta la finalización del contrato de concesión y sus posibles renovaciones, sin ningún otro tipo de limitación, por 1.600.000 euros más el IVA 21%. No existe ninguna restricción al uso por parte del club Náutico, en consecuencia, se transmiten todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, por lo que se debe de registrar como una venta.

El cesionario recibe todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad y por lo tanto el control, puesto que puede disponer de los derechos de uso sobre el amarre durante toda la vida útil del mismo.

En consecuencia, debe ser registrado como un activo intangible.

Año 1:

1.600.000	20x	Derechos de uso sobre amarres.	a	Tesorería	521	1.936.000
336.000	472	H.P. Iva soportado				

Amortización, durante la vida útil 10 años: $1.600.000/10 = 160.000$ euros.

160.000	680	Amortización inmovilizado intangible	a	Amortización acumulada derechos sobre amarres	280x	160.000
---------	-----	--	---	--	------	---------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.