

Caso práctico sobre contabilidad de los ingresos por cesiones de uso (I): punto de vista del cedente.

25/04/2021

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

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?

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 tratase 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. Por razones de espacio, lo trataremos en un caso práctico posterior que denominaremos, caso práctico sobre contabilidad de los ingresos por cesiones de uso (II): punto de vista del cesionario.

Centrándonos pues en la contabilidad del cedente, el tratamiento contable se establecerá principalmente 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 arrendamientos¹.

Según esta NRV, el control puede transferirse cuando en el acuerdo de arrendamiento de un activo exista una opción de compra y no existan dudas razonables de que el arrendatario vaya a ejercerla.

Pero también se presumirá, salvo prueba en contrario, que dicha transferencia se produce, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

¹ No vamos a considerar el criterio de establecido recientemente por la NIIF 16 Arrendamientos que no ha sido adoptada por parte del ICAC.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado. En los pagos mínimos acordados se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que se haya garantizado, directa o indirectamente, excluyendo las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario pueda cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaigan sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tenga la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

En definitiva, en aquellos contratos sin opción de compra, pero en los cuales el arrendatario pueda explotar el bien durante casi toda su vida económica, paga casi la totalidad del valor del bien (el valor actual de los pagos futuros), o se trata de un bien muy específico que solamente pueda ser usado por el arrendatario y resulte muy difícil su colocación posterior en el mercado, o el arrendatario pueda prorrogar el contrato durante casi toda la vida económica del bien; nos encontramos ante un tipo de contratos que, a pesar de no existir opción de compra, debe ser calificado como arrendamiento financiero, ya que el arrendatario puede usar el bien sin ningún tipo de limitación.

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.

Según el ICAC, en el caso concreto de la cesión de amarres de un puerto deportivo, 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”.

Muy explicativo es el párrafo siguiente del ICAC, que indica que 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 un caso práctico desde el punto de vista del cedente:

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 en base a las condiciones establecidas en la concesión, 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 en la sociedad cedente.

SOLUCIÓN:

Operación 1:

Contabilidad de la empresa cedente (club náutico):

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 %. No se transmiten todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad (control), en consecuencia, se trata de un arrendamiento operativo y la cantidad recibida es un anticipo que se registrará en cuentas de periodificaciones a largo plazo, pues el devengo se producirá durante los cinco años de duración del contrato.

968.000	57	Tesorería	a	Periodificaciones a Largo Plazo. Hacienda Pública IVA repercutido	181 477	800.000 168.000
---------	----	-----------	---	---	------------	--------------------

La periodificación a largo plazo corresponde al 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.

La periodificación debe realizarse durante cinco años siguiendo un criterio financiero estimándose un interés del 3 %, según el cuadro de amortización que veremos posteriormente, ya que la cuenta de periodificación a largo plazo se trata de un pasivo financiero y debe ser aplicado el coste amortizado.

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 $C = 174.683,66 \text{ €}^2$.

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	-

Por lo tanto, la cuota anual según el cuadro de amortización es de 174.683,66 euros del cuadro de amortización y corresponderá a los ingresos que la empresa cedente debe registrar anualmente como consecuencia de la tenencia del derecho 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 cesionaria por el cobro anticipado durante cinco años de la cantidad estipulada por el derecho de cesión. 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 PGC 2007 debe registrarse por su coste amortizado con los intereses correspondientes.

² Se puede calcular según la función financiera PAGO de la hoja de cálculo EXCEL.

- 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 ingreso 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:

24.000	662	Intereses de deudas	de	a	Pariodificaciones a largo plazo	a	181	24.000
--------	-----	------------------------	----	---	------------------------------------	---	-----	--------

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

174.683,66	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de uso	75x	174.683,66
------------	-----	------------------------------------	---	---------------------------------	-----	------------

Amortización del amarre. La empresa cedente conserva el derecho sobre el activo (amarre) y lo amortizará durante su vida útil. (Periodo de duración de la concesión).

Año 2:

Por el gasto financiero correspondiente al pasivo financiero anticipado por la empresa cesionaria.

19.479,49	662	Intereses de deudas	de	a	Pariodificaciones a largo plazo	a	181	19.479,49
-----------	-----	------------------------	----	---	------------------------------------	---	-----	-----------

Por el ingreso de explotación por la cesión de los derechos de uso:

174.683,66	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de uso	75x	174.683,66
------------	-----	------------------------------------	---	---------------------------------	-----	------------

Amortización del amarre. La empresa cedente conserva el derecho sobre el activo (amarre) y lo amortizará durante su vida útil. (Periodo de duración de la concesión).

Año 3:

Por el gasto financiero correspondiente al pasivo financiero anticipado:

14.823,37	662	Intereses de a	deudas	a	Pariodificaciones a largo plazo	181	14.823,37
-----------	-----	----------------	--------	---	---------------------------------	-----	-----------

Por el ingreso de explotación por la cesión de los derechos de uso:

174.683,66	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de uso	75x	174.683,66
------------	-----	---------------------------------	---	------------------------------	-----	------------

Amortización del amarre. La empresa cedente conserva el derecho sobre el activo (amarre) y lo amortizará durante su vida útil. (Periodo de duración de la concesión).

Año 4:

Por el gasto financiero correspondiente al pasivo financiero anticipado:

10.027,56	662	Intereses de a	deudas	a	Pariodificaciones a largo plazo	181	10.027,56
-----------	-----	----------------	--------	---	---------------------------------	-----	-----------

Por el ingreso de explotación por la cesión de los derechos de uso:

174.683,66	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de uso	75x	174.683,66
------------	-----	---------------------------------	---	------------------------------	-----	------------

Amortización del amarre. La empresa cedente conserva el derecho sobre el activo (amarre) y lo amortizará durante su vida útil. (Periodo de duración de la concesión).

Año 5:

Por el gasto financiero correspondiente al pasivo financiero anticipado:

5.087,87	662	Intereses de a	deudas	a	Pariodificaciones a largo plazo	181	5.087,87
----------	-----	----------------	--------	---	---------------------------------	-----	----------

Por el ingreso de explotación por la cesión de uso:

174.683,66	181	Pariodificaciones a largo plazo	a	Ingresos por derechos de uso.	75x	174.683,66
------------	-----	---------------------------------	---	-------------------------------	-----	------------

Amortización del amarre. La empresa cedente conserva el derecho sobre el activo (amarre) y lo amortizará durante su vida útil. (Periodo de duración de la concesión).

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 %.

En este caso, 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 recibida es un anticipo al igual que en caso 1.

Contabilidad del Cedente:

1.210.000	57	Tesorería	a	Anticipos recibidos por arrendamientos operativos.	18x	1.000.000
				Hacienda Pública IVA repercutido	477	210.000

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.

¿Cómo realizaremos la imputación del anticipo a la cuenta de resultados?

En nuestra opinión e intentando simplificar el tema al máximo, deberíamos aplicar el mismo criterio que el expuesto en el caso anterior, pero en este caso para 10 años.

De tal modo que el cálculo de la amortización para la imputación de los ingresos será el siguiente:

$$1.000.000 = C \times \frac{1 - (1 + 0,03)^{-10}}{0,03}$$

De donde $C = 117.230,51 \text{ €}^3$.

El cuadro de amortización será:

³ Se puede calcular según la función financiera PAGO de la hoja de cálculo EXCEL.

AÑOS	CUOTA ANUAL	INTERESES	AMORTIZACIÓN	COSTE AMORTIZADO
0				1.000.000,00
1	117.230,51	30.000,00	87.230,51	912.769,49
2	117.230,51	27.383,08	89.847,42	822.922,07
3	117.230,51	24.687,66	92.542,84	730.379,23
4	117.230,51	21.911,38	95.319,13	635.060,10
5	117.230,51	19.051,80	98.178,70	536.881,39
6	117.230,51	16.106,44	101.124,06	435.757,33
7	117.230,51	13.072,72	104.157,79	331.599,54
8	117.230,51	9.947,99	107.282,52	224.317,02
9	117.230,51	6.729,51	110.501,00	113.816,03
10	117.230,51	3.414,48	113.816,03	0,00

El registro contable será similar al establecido en la operación 1.

También, el cedente conservará el derecho en su patrimonio y lo amortizará durante la duración de la concesión.

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.

Contabilidad del cedente:

1.936.000	57	Tesorería	a	Inmovilizado intangible	20xx	1.000.000
			a	H.P. IVA repercutido	477	336.000
			a	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible	77x	600.000

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.