

BOICAC N° 82/2010 Consulta 6

Sobre el tratamiento contable de un derecho de usufructo por parte del usufructuario.

Respuesta:

Una sociedad recibe en usufructo un recinto para ejercer su actividad durante un plazo de 20 años. A cambio del derecho de usufructo la sociedad pagará anualmente una cantidad que se determinará en función de la facturación y un importe fijo al final del contrato de usufructo.

El usufructo es un derecho real de uso y goce de una cosa ajena durante un período de tiempo, que desde una perspectiva contable y de acuerdo con la información facilitada puede asimilarse a un contrato de arrendamiento en el que el arrendatario tiene que efectuar unos pagos anuales variables y un pago al final del período de arrendamiento, por lo que ambos conceptos forman la remuneración total del arrendador.

La propia definición de arrendamiento descrita en la norma de registro y valoración (NRV) 8ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge esta situación al definir la actividad de arrendamiento en los siguientes términos:

"(...) cualquier acuerdo, con independencia de su situación 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 período de tiempo determinado".

Respecto a la calificación contable del arrendamiento cabe indicar que si se hubiesen transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, porque se diesen las circunstancias previstas en la norma, se trataría de un arrendamiento financiero, debiendo registrarse conforme al apartado 1.2 de la citada NRV.

En caso contrario se trataría de un arrendamiento operativo, en el que se establecen unos pagos anuales variables y un pago al final del período y que deberán registrarse de acuerdo con el principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera aparte del PGC, es decir imputando los gastos correspondientes al ejercicio que afecten, con independencia de la fecha de su pago.

Bajo la hipótesis de que el arrendamiento tuviera que calificarse como operativo, dado que el servicio derivado del derecho de usufructo se recibe a lo largo del período contratado, 20 años, su importe se deberá distribuir a lo largo del mismo, circunstancia que motivará el reconocimiento de un gasto por arrendamiento cada año en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el registro de un pasivo.

La deuda será un pasivo financiero que se valorará de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.1. Débitos y partidas a pagar, de la NRV 9ª. Instrumentos financieros, del PGC. A estos efectos, tal y como se ha indicado, el valor actual en el momento de celebrar el contrato del importe a pagar en el momento final, se distribuirá como gasto a lo largo de los 20 años, registrándose los intereses devengados anualmente en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el tipo de interés efectivo de la operación hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda.

Es decir, el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes, la parte correspondiente a gasto por arrendamiento y la parte correspondiente al gasto por intereses, siendo la contrapartida la cuenta acreedora correspondiente, que se incluirá en el epígrafe B.VI que se creará en el pasivo no corriente del balance, con la denominación "Acreedores comerciales no corrientes".

En cualquier caso, si los costes que conlleva el cumplimiento del contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo, la empresa deberá contabilizar una provisión de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 15ª. Provisiones y contingencias del PGC.