



BOICAC Nº 106/2016 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie.

Respuesta:

Una entidad ha constituido un derecho de superficie sobre un terreno con un plazo de duración de 15 años y dos prórrogas automáticas de 5 años cada una, salvo oposición expresa del superficiario. El contrato incluye contraprestaciones periódicas, fijas y variables y la entrega de una construcción al final de la duración del contrato.

La consulta trata sobre cuál es el valor por el que debe contabilizarse la contraprestación del contrato materializada en la propiedad que revierte y cuál es la duración a considerar para la imputación de los ingresos anuales, teniendo en cuenta las prórrogas contempladas en el contrato.

La opinión de este Instituto en el marco del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sobre el tratamiento contable de la constitución de un derecho de superficie desde la perspectiva del propietario del terreno está publicada en la consulta 1 del BOICAC nº 96, de diciembre de 2013, y que a continuación se reproduce:

"A mayor abundamiento cabe señalar que el criterio de este Instituto sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, que como remuneración recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble a la fecha de finalización del citado derecho está publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 40, que también se considera vigente en aplicación del nuevo PGC con las necesarias adaptaciones terminológicas y de presentación, en los siguientes términos:

a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.

b) Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar



el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias. Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe "Deudores comerciales no corrientes"."

Respecto al plazo a tener en cuenta para realizar dichos cálculos cabría traer a colación por analogía el criterio incluido en la letra h) de la norma de registro y valoración 3ª. Normas particulares sobre el inmovilizado material del PGC, en cuya virtud, el periodo a considerar será la duración del contrato de arrendamiento o 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 de la construcción.