

BOICAC N° 115/2018 Consulta 9

Sobre el tratamiento contable a otorgar a las indemnizaciones abonadas a personas físicas por extinción de contratos de arrendamientos rústicos históricos, cuando estos se extinguen por el cambio de la naturaleza del suelo de rústico a urbano.

Respuesta:

La sociedad consultante era propietaria de terrenos agrícolas arrendados. Los terrenos estaban situados a las afueras de una ciudad y fueron transformados en solares por la expansión del planeamiento urbano. En ejecución del citado planeamiento, la sociedad recibió derechos edificatorios sobre parcelas ya urbanas que enajenó a un promotor en el ejercicio 2007.

De acuerdo con la legislación de la Comunidad Autónoma, los denominados arrendatarios históricos de suelo rústico tienen derecho a ser indemnizados, entre otros casos, cuando se modifica la calificación del suelo que obligue a extinguir el contrato de arrendamiento por imposibilidad técnica para su uso agrario. De los términos en que está redactada la consulta, parece que la indemnización se fija cuando dicho suelo se venda, ya como urbano, mediante una participación en el *plus valor* de dicha enajenación, participación que puede oscilar entre el 50% y 60% de dicho *plus valor*, en función de determinadas circunstancias.

Este concepto de *plus valor* está definido en la ley autonómica que trata los arrendamientos rústicos históricos, como la diferencia entre el valor de aprovechamiento urbanístico (descontadas las cargas de urbanización y los costes variables exigidos por el propietario) y el valor agrario de la finca arrendada.

Según se afirma en la consulta, los arrendatarios históricos, con fundamento en los derechos que les corresponde conforme a la legislación antes mencionada, han reclamado el pago de las indemnizaciones que por extinción de sus contratos les corresponde. Esta reclamación aún no ha llegado a los tribunales de justicia porque las negociaciones entre las partes han llegado a un principio de acuerdo en una cantidad, con la que se darían por finiquitados y pagados todos sus derechos derivados de sus participaciones en el *plus valor* por transformación de la finca.

El tratamiento que tiene previsto realizar la sociedad consultante ante el próximo pago de las indemnizaciones será aplicar la norma de registro y valoración (NRV) 22ª. *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones*



contables del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Conforme a esta norma, la subsanación del error debe hacerse de forma retroactiva, esto es desde el año de la venta el 2007, y el importe de las indemnizaciones se imputará directamente al patrimonio neto, en concreto, a una partida de reservas.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de los hechos que se han descrito.

Los hechos descritos por el consultante se refieren al ejercicio 2007. El marco de información financiera vigente en aquel año era el Plan General de Contabilidad de 1990.

En aquel entonces, como en la actualidad, el principio que regía el reconocimiento de ingresos y gastos era el principio de devengo, que en el PGC de 1990 se expresaba en los siguientes términos:

"La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos."

De acuerdo con la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 1 del BOICAC 42, de junio de 2000, en principio y con carácter general, los costes de indemnizaciones a arrendatarios se incorporan al activo, como mayor valor del bien arrendado en la medida que supongan un aumento de la rentabilidad futura del mismo.

Si tal y como afirma el consultante, el derecho a la indemnización trae causa de la venta del activo, o de los *"concretos derechos edificatorios sobre parcelas ya urbanas"* que se recibieron como resultado de la ejecución de los planes de desarrollo urbanístico que afectaron a los terrenos agrícolas que tenía arrendados, en todo caso, el importe devengado por la indemnización se debería haber contabilizado, por su valor actual, como un ajuste al resultado de esa enajenación, esto es, un menor beneficio devengado en el año 2007.

Sin embargo, de los términos en que está redactada la consulta se infiere con claridad que la sociedad consultante no contabilizó un menor beneficio y el correspondiente pasivo en el año 2007. Lo que no resulta tan evidente es cuál es el momento en que se produjo la reclamación de los arrendatarios, o si el nacimiento de su derecho estaba condicionado por algún evento posterior a los hechos que se detallan en el escrito de consulta.



Pues bien, a la vista de estos antecedentes, cabría sostener que el nacimiento de la obligación a efectos contables surgió en el ejercicio 2007, siempre que en aquella fecha fuese probable que por causa de la venta de los derechos edificatorios se fuese a producir una salida de recursos del patrimonio de la sociedad. Si por el contrario, a la vista de la información existente en aquella fecha, no se hubiera podido llegar a dicha conclusión, el nacimiento de la obligación debería haberse ubicado en el ejercicio en que se cumplieron esas condiciones y originar con ello el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias y del correspondiente pasivo.

La entrada en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, no altera esta conclusión, en la medida que los criterios de devengo y reconocimiento de ingresos y provisiones en este nuevo marco de información financiera no se han visto sustancialmente alterados en comparación con los vigentes en aplicación del PGC de 1990.

En definitiva y como conclusión, si en aplicación de los criterios que se han expuesto la fecha de devengo de la indemnización fuese anterior al inicio del ejercicio en que se ha llegado al acuerdo con los arrendatarios, la subsanación del error contable que ahora se advierte se contabilizará como un cargo en las reservas y el reconocimiento de un pasivo en los términos regulados en la NRV 22ª del PGC.

A mayor abundamiento se informa que la interpretación de este Instituto sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales está publicada en la consulta 3 del BOICAC nº 86, de junio de 2011, en la que se concluye que, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio.

De todo lo anterior se dará cumplida información en la memoria de las cuentas anuales, con el objetivo de que aquellas en su conjunto expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.