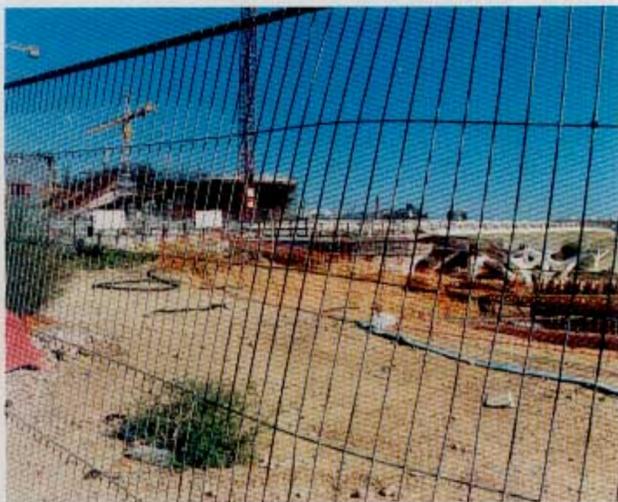


Antonio Minguillón Roy*Auditor de la Sindicatura de Cuentas
de la Generalitat Valenciana*

Este artículo ha conseguido el segundo galardón del V Premio Auditoría Pública

Algunas cuestiones relacionadas con la contabilización de las inversiones en inmovilizados cedidos en las empresas públicas



En los últimos años se ha producido una tendencia a la proliferación, en todas las Administraciones Públicas, de empresas públicas¹ para la gestión de las actividades más diversas y con finalidades también variadas (principalmente para “agilizar” la gestión contractual y la prestación del servicio, facilitar la obtención de financiación privada, etc.). Lógicamente, para el desarrollo de su actividad, estas empresas deben dotarse de inmovilizados, inmuebles principalmente, en cuantías muy significativas, que en buena parte de los casos o bien son cedidos por las Administraciones Públicas (AAPP) en las que se encuadran esas empresas públicas o bien se trata de edificios que son construidos por las empresas sobre terrenos propiedad de esas AAPP.

Esta situación general, descrita en las breves líneas del párrafo anterior, puede ofrecer una casuística jurídica verdaderamente abundante, a menudo compleja, y en la que al auditor público enfrentado a los distintos casos particulares que la dinámica (y la imaginación) de los gestores públicos origina, le puede resultar, a veces, complicado extraer la esencia del negocio jurídico para determinar cuál sería la plasmación adecuada en la contabilidad y tras contrastarla con la contabilización realizada por la empresa, evaluar la situación y concretar las conclusiones que como auditores de los OCEX debemos, en su caso, incluir en los informes de fiscalización.

¹ Sin entrar en disquisiciones teóricas sobre la materia, incluiré en esta categoría tanto las sociedades mercantiles como los entes públicos sujetos al derecho privado, en el entendimiento de que a todos les es de aplicación la normativa contable “privada” y en particular el Plan General de Contabilidad. En este sentido las conclusiones que se extraigan de este trabajo también serían extensibles a las fundaciones públicas aunque no se haga referencia expresa a las mismas.

La finalidad de estas breves notas es hacer un pequeño análisis de las operaciones más usuales relacionadas con la forma de adquisición y tenencia de inmuebles destinados a su utilización en la actividad objeto de la empresa, que pueden presentarse en el curso de la fiscalización de las empresas públicas, apuntando cuál sería el tratamiento contable adecuado de acuerdo con las normas contables derivadas del Plan General de Contabilidad. Las operaciones que vamos a estudiar son: a) inmuebles cedidos en uso por la Administración, sin contraprestación y b) terrenos cedidos a la empresa para que construya un edificio que se utilizará en la actividad ordinaria de la empresa.

Aunque trataré de exponer de forma muy esquemática las principales figuras jurídicas existentes para la cesión de inmuebles y su contabilización, en la práctica nos podemos encontrar con situaciones difusas, no delimitadas jurídicamente, por lo que en general nuestro primer problema será concretar la calificación jurídica precisa de la operación o su asimilación a alguna de las figuras principales, para posteriormente deducir su tratamiento contable.

No voy a comentar en este artículo, por razones de espacio, aquellos supuestos en los que la empresa pública, a través de distintos mecanismos jurídicos, se limita a construir un inmueble sobre un terreno de una AAPP, cediéndoselo posteriormente a esa Administración que será la que directamente preste el servicio público al que esté afecto el inmueble en cuestión.

1. Inmuebles cedidos en uso por la Administración, sin contraprestación, para su utilización en la actividad objeto de la empresa pública

1.1. Introducción

Una situación muy frecuente en las empresas públicas es la adscripción o cesión gratuita a las mismas de bienes inmuebles, edificios e instalaciones principalmente, por parte de una Administración Pública para que se desarrolle en dichos inmuebles total o parcialmente la actividad ordinaria de la empresa.

Aunque este tema ya ha sido tratado en los números 3² y 10³ de la revista Auditoría Pública, dada su gran importancia considero de interés profundizar en su análisis.

En relación con esta cuestión, hay que precisar que de acuerdo con la Ley de Patrimonio del Estado⁴ (en términos similares está redactada la Ley de Patrimonio de la Generalitat Valenciana⁵ y de otras comunidades autónomas) la **adscripción** de bienes se produce entre una administración pública y un organismo autónomo dependiente de ella. Si el beneficiario es una sociedad mercantil, fundación pública o ente público de derecho privado se tratará de una cesión de uso. Aunque jurídicamente diferentes, ambos conceptos recogen un similar hecho económico y en consecuencia les corresponderá el mismo tratamiento contable.

Debemos recordar que el **derecho de uso** es, de acuerdo con el Código Civil, un derecho real limitado (el cedente tienen la propiedad pero no la posesión del bien) no inscribible en el Registro de la Propiedad. Por tratarse de un derecho real no puede utilizarse esta figura si el bien cedido es de dominio público. Como tampoco puede utilizarse la adscripción por razón del destinatario, puede utilizarse la **concesión administrativa**, que se verá más extensamente en el apartado 2.3, si bien cuando el canon concesional sea puramente simbólico si el fondo de la operación será también el aquí descrito y su tratamiento contable también será el que aquí se señala.

El primer problema importante que, con más frecuencia de lo deseable, nos encontraremos al fiscalizar una empresa pública que disponga de inmuebles cedidos en uso gratuitamente para el desarrollo de su actividad, es la **ausencia de una adecuada formalización jurídica de dicha cesión**. La cesión de uso puede estar formalizada mediante documento administrativo, decreto, convenio o contrato, pero nos encontraremos muchos casos en los que existe la simple cesión por la vía de los hechos, sin ninguna formalidad jurídica, estando ante situaciones que podrían calificarse de **precario**, ya que existe una pura situación posesoria nada más. En todos estos casos deberemos incluir una conclusión o recomendación en nuestro informe de fiscalización señalando esa circunstancia y recomendado formalizar la cesión adecuadamente, inde-

² Bienes recibidos en adscripción y cesión, Carlos OTADUY IBÁÑEZ y otros, Auditoría Pública nº 3, octubre 1995.

³ El derecho de uso sobre bienes de dominio público, Frumen MOLINERO GUTIÉRREZ, Auditoría Pública nº 10, junio 1997.

⁴ Texto articulado de la Ley de Bases del Patrimonio del Estado, aprobado por Decreto 1022/1964, de 15 abril 1964, artículos 80 a 83 en lo relativo a la adscripción de bienes y 74 a 79 respecto de las cesiones gratuitas.

⁵ Ley 3/1986, de 24 de octubre, de Patrimonio de la Generalitat Valenciana, artículos 41 a 47.

Algunas cuestiones relacionadas con la contabilización de las inversiones en inmovilizados cedidos a las empresas públicas

pendientemente de la conclusión que proceda realizar si su contabilización no la consideramos correcta de acuerdo con los criterios que vamos a describir.

En todos los casos se tratará, por un título jurídico u otro, de cesiones del derecho uso de un inmueble y nunca de la transmisión de la propiedad del bien, que seguirá perteneciendo a la Administración pública titular del mismo, y atendiendo al fondo de la operación, todas ellas tendrán el mismo tratamiento contable, tal como se describe a continuación.

1.2. Tratamiento contable

La consulta 5 del BOICAC nº 9 de abril de 1992, resolvió el tratamiento contable de la adscripción (sic) de bienes de dominio público a empresas públicas que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación alguna.

El criterio expuesto en esa consulta, adquirió mayor rango normativo al ser incorporado a la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua aprobado mediante Orden de 10 de diciembre de 1998.

De acuerdo con esta norma, **si no se exige contraprestación** alguna, lucirá en el activo del balance de la empresa el valor atribuible al derecho de uso sobre los bienes cedidos, que se determinará de acuerdo con el valor venal de los derechos, utilizando para ello la cuenta "218. Derechos sobre activos cedidos en uso" del **inmovilizado inmaterial**.

La determinación del **valor venal**, que se define en el Plan General de Contabilidad como "el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien" y se apreciará "en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien", no es fácil y debería hacerse, por un experto independiente, un tasador inmobiliario al tratarse de un derecho real sobre un inmueble⁶.

Es interesante destacar que en la introducción de las citadas normas de adaptación del PGC se señala

que la cuenta 218 "está destinada a incluir todos aquellos activos que, **cedidos en uso** por parte de las entidades concedentes, son utilizados en el desarrollo de la actividad. Este tipo de activos surgen como consecuencia de la forma adoptada para la prestación del servicio, siendo más habitual entre las Sociedades Anónimas Municipales, en las que el capital social está suscrito íntegramente por una Administración Pública, y en menor medida en las sociedades de capital mixto, en las que en algunos casos se ceden activos para desarrollar la actividad".

Como contrapartida al cargo en la cuenta 218 que se debe efectuar en el momento de recibir la cesión de los inmuebles, se abonará en el pasivo del balance de la empresa dentro del epígrafe "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" un importe equivalente, que será técnicamente un ingreso derivado de la adscripción, imputable a resultados como ingreso extraordinario, en la misma proporción a la amortización de los derechos de uso que figuran en el activo.

Los criterios que se señalan en esa adaptación sectorial para contabilizar los derechos de uso en los casos en los que **existiese contraprestación** son algo confusos, pero tratando de hacer una interpretación coherente entiendo que si la contraprestación de mercado corresponde exclusivamente a la cesión de los derechos de uso y se paga periódicamente y en efectivo, deberá registrarse como si de un arrendamiento ordinario se tratara. Si esa contraprestación de mercado correspondiente a la cesión de los derechos de uso se paga en efectivo anticipadamente, se cargará el importe pagado en la cuenta 218 del inmovilizado inmaterial. Si la contraprestación es en especie mediante la construcción de un edificio o instalaciones, es un supuesto diferente, objeto de estudio en el apartado 2.

Si existiendo contraprestación, ésta fuese sustancialmente menor que el valor venal del derecho de uso, la operación tendrá un tratamiento mixto y la diferencia entre ambas magnitudes se tratará de acuerdo con lo previsto para las cesiones gratuitas.

El derecho de uso contabilizado deberá **amortizarse** atendiendo a su depreciación durante el plazo establecido de cesión. Debe tenerse en cuenta que el valor

⁶ Aunque no es de aplicación directa a los casos que estamos analizando, la Orden de 30 de noviembre de 1994 del Ministerio de Hacienda, por la que se establecen las Normas de valoración de bienes inmuebles para determinadas entidades financieras, determina en el anexo 4 las instrucciones técnicas para la valoración del **derecho real de uso**, que pueden ser de útil referencia para valorar los derechos de uso de los inmuebles cedidos.

del derecho de uso es directamente proporcional a la duración del plazo y al vencimiento del mismo la empresa ya no podrá utilizar los inmuebles por haber caducado el derecho de uso, debiendo estar a esa fecha totalmente amortizado.

Si el plazo de cesión fuera superior a la vida útil del bien sobre el que se tienen los derechos de uso, éstos deberán amortizarse de acuerdo con su vida útil.

Por último, dado que los inmuebles cedidos no son propiedad de la empresa, los **costes de renovación, ampliación o mejoras** que puedan introducirse en los mismos, siempre que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, deberán ser contabilizadas como mayor valor del derecho de uso que luzca en cuentas, procediéndose a practicar su amortización de acuerdo con los criterios antes señalados.

Si en lugar de mejora o ampliación, de lo que se trata es de construir ex novo un edificio sobre un terreno cedido, estamos ante un supuesto diferente, que analizaremos en el siguiente apartado.

2. Terrenos propiedad de una Administración Pública, cedidos a una empresa pública para que construya un edificio que se utilizará en el desarrollo de su actividad

2.1. Introducción

El segundo bloque de operaciones que se va analizar también nos las encontramos con una alta frecuencia en la fiscalización de las empresas públicas y en esencia consiste en que una Administración Pública propietaria de un terreno lo cede a una empresa pública para que ésta construya a su cargo edificios (oficinas, almacenes, laboratorios, talleres, etc.) e instalaciones en los que desarrollará su actividad.

Aunque el hecho económico o fondo de la operación es simple, su configuración y formalización jurídica también pueden presentar una gran diversidad de figuras de diferente complejidad, que desde el punto de vista de los trabajos de fiscalización de los OCEX requieren un profundo análisis jurídico.

La experiencia nos muestra que estas operaciones se pueden presentar principalmente bajo la forma de:

a) derecho de superficie, b) concesión administrativa, y c) operaciones sin formalizar.

Vamos primero a estudiar con un mayor detalle las figuras del derecho de superficie y de la concesión administrativa y después veremos cuál podría ser el tratamiento contable general para estas operaciones, independientemente de su forma jurídica.

La utilización de una figura u otra depende básicamente de la finalidad de la operación y del tipo de terreno cedido (demanal o patrimonial).

El elemento clave respecto de la contabilización de la inversión realizada por la empresa será la determinación de a quién corresponde la propiedad de las construcciones realizadas durante el periodo en el que la empresa tenga la posesión de los inmuebles.

Por limitaciones de espacio no voy comentar otras figuras, como por ejemplo el censo enfitéutico, institución antigua de la que parece que su utilización se está revitalizando últimamente⁷, pero su tratamiento contable particular puede encajarse en el estudio general que sigue.

2.2. Derechos de superficie

Podemos definir el derecho de superficie como el derecho que otorga el propietario de un terreno (superficiario) a un tercero (superficiario) para el uso de ese terreno durante un período determinado, a cambio de una contraprestación en efectivo o en especie.

La constitución de un derecho de superficie en favor de la empresa pública, es decir, la constitución de un derecho real sobre suelo ajeno, faculta a la empresa para construir y mantener lo construido (propiedad superficiaria separada). El derecho de superficie es un derecho real inscribible en el Registro de la Propiedad, es valorable económicamente y es susceptible de gravamen en garantía de operaciones de financiación, cosa que no sucede con el derecho de uso. Como consecuencia de lo anterior se deduce que el derecho de superficie solo puede constituirse sobre bienes patrimoniales de la Administración y nunca sobre bienes demaniales.

La aceptación de este derecho supone normalmente incurrir en costes/inversiones para construir edificaciones e instalaciones y la adecuación del terreno a

⁷ Pueden verse los interesantes estudios de esta figura hechos por Vicente Montesinos Julve y otros en *Análisis contable de las infraestructuras públicas y su financiación privada*, Biblioteca de Gestión Pública de la Escuela de Finanzas Aplicadas, 2001, páginas 99 a 101 y por Fernando Azofra Vegas en *La financiación privada de infraestructuras públicas*, Civitas Revista Española de Derecho Administrativo n.º 93, enero-marzo 1997, páginas 554 a 561.

Algunas cuestiones relacionadas con la contabilización de las inversiones en inmovilizados cedidos a las empresas públicas

la actividad de la empresa superficiaria. Dichas inversiones suelen pasar a ser propiedad de manera inmediata o no, del superficiatario, existiendo libertad de pactos sobre el momento de traspaso de esa propiedad.

El tratamiento contable que se ha de dar a estas operaciones puede analizarse desde la perspectiva de la empresa receptora del terreno o superficiaria y desde la de propietaria del terreno o superficiatario, que puede ser otra empresa pública.

a) Registro contable de la empresa superficiaria (usuario del terreno)

Siguiendo el criterio que manifiesta el ICAC en su consulta número 7 publicada en el BOICAC número 38 de junio de 1999, la construcción del edificio que constituye la contrapartida del derecho de superficie, se deberá registrar en el activo del balance y se deberá imputar a gastos, de acuerdo con el principio del devengo, durante el periodo completo de vida del mencionado derecho de superficie, distinguiéndose las siguientes situaciones, según quien mantenga la propiedad de lo construido durante el periodo de vigencia del contrato:

a.1) Si la propiedad del edificio construido recayese en el superficiario hasta la finalización del periodo de vigencia del derecho, éste deberá registrar en su activo la construcción dentro del **inmovilizado material**, por su coste de producción o adquisición.

Este inmovilizado material debe ser objeto de **amortización** sistemática durante su vida útil. Adicionalmente, dado que la propiedad de la construcción recaerá en el dueño del suelo una vez finalizado el periodo de vida del derecho de superficie, durante el citado periodo se deberá dotar de forma sistemática una **provisión** para riesgos y gastos, de carácter similar al fondo de reversión, que reconstituya el valor neto contable estimado del activo en el momento de su traspaso al dueño del terreno.

a.2) Si la propiedad de la construcción recae directamente en el propietario del suelo, el superficiario deberá registrar el importe destinado a dicha construcción como un **inmovilizado inmaterial**.

En la citada consulta se señala como referencia las Normas de Adaptación del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua (que ya hemos comentado en el apartado 1.2 anterior), donde para una ope-

ración similar como es la obtención del derecho de uso de un bien durante un plazo determinado, se establece que se cree la partida dentro del inmovilizado inmaterial denominada, "Derechos sobre activos cedidos en uso", pudiendo utilizarse dicha denominación al recoger unas características similares a las allí reguladas.

Coherentemente, la **amortización** de este inmovilizado inmaterial deberá realizarse de acuerdo con su depreciación durante el periodo de vigencia del derecho de superficie.

El fondo económico que subyace en ambas alternativas es el mismo, siendo cuestiones de carácter jurídico en relación con los títulos de propiedad de lo construido durante el periodo de vigencia del contrato las que orientarán un tipo u otro de contabilización.

En consecuencia, en el curso de las fiscalizaciones deberemos revisar los documentos en los que se hubiera formalizado la constitución del derecho de superficie para conocer con precisión los pactos a los que han llegado las partes respecto de la propiedad de las construcciones durante el periodo de vigencia del contrato, y así determinar cuál debería ser el tratamiento contable adecuado.

Si además de la retribución en especie representada por el edificio que debe construir el superficiario, y que revertirá en el propietario del terreno, se pagara por anticipado una cantidad en **efectivo**, esa cantidad debería contabilizarse en el inmovilizado inmaterial y amortizarse durante el periodo de vigencia del contrato.

b) Registro contable de la empresa superficiatario (propietario)

El ICAC, en la respuesta a la consulta nº 6 publicada en el BOICAC número 40 de diciembre de 2000, aclaró los criterios contables que debe seguir la empresa superficiatario.

Si la cesión del derecho genera **ingresos en efectivo** durante el periodo de vigencia de dicha cesión, en virtud del principio del devengo deberán ser imputados a resultados de acuerdo con un criterio sistemático independientemente del momento del cobro de los mismos.

En el caso más general en que revierten en la propietaria del terreno las obras de mejora, como sería el caso de las construcciones realizadas por el superficiatario, y en la medida que estas obras constituyen una **contraprestación in natura** de la operación, la enti-

dad deberá registrar en su inmovilizado este activo, valorándolo por la estimación del importe actualizado que tendrá a la finalización del contrato.

Se utilizará como contrapartida la cuenta de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" para periodificar adecuadamente los ingresos tanto si son en efectivo como en especie. Estos ingresos a distribuir se traspasarán a resultados de acuerdo con un plan sistemático durante la vida del contrato, a la finalización del cual la sociedad dispondrá del dominio pleno de dicho inmovilizado.

Asimismo, y en aplicación del principio de prudencia, al cierre de cada ejercicio se deberán realizar las correcciones valorativas que proceda para que las cuentas de inmovilizado reflejen el menor valor de dicho activo respecto al del mercado.

En el caso de que fuese imposible realizar una estimación razonable del valor del edificio en el momento de la reversión (por tratarse de horizontes temporales a muy largo plazo, 50 años por ejemplo), deberá informarse en la memoria de dicha situación y de las causas que la motivan, *no contabilizando* dicho activo hasta el momento de la reversión efectiva al finalizar el contrato.

2.3. Concesiones administrativas

Ya se ha indicado que tratándose de la cesión de bienes de **dominio público**, para que la empresa construya o utilice un edificio, no puede utilizarse la figura del derecho de uso ni del derecho de superficie, siendo la **concesión administrativa** la institución jurídica idónea para ello.

La concesión es un acto administrativo por parte de una entidad de derecho público, que puede comprender tanto la transferencia a un particular de la potestad de gestión de un servicio público, como el otorgamiento del disfrute exclusivo de un bien de dominio público y su explotación.

Las inversiones relacionados con la concesión las clasificaremos en dos apartados principales:

a) Costes de obtención de la concesión

Los criterios de valoración y contabilización de estos costes están contenidos en la Resolución de 21 de enero

de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, y en varias adaptaciones sectoriales del PGC, y de acuerdo con estas disposiciones las concesiones administrativas figurarán en el **inmovilizado inmaterial** valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención, bien consecuencia del pago de un canon concesional anticipado, o el coste de adquisición a un tercero, registrándose en la cuenta "211. Concesiones administrativas".

El coste de las concesiones administrativas se imputará a resultados, a través de su **amortización**, durante un plazo que no podrá superar el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.

El canon que deba pagarse de forma periódica se llevará directamente a **gastos** cada ejercicio.

b) Inversiones en la concesión

Con frecuencia la empresa concesionaria se compromete a realizar una serie de inversiones para poder llevar a cabo la explotación de la concesión durante un periodo de tiempo. Una vez finalizado el periodo concesional dichas inversiones revierten, en las condiciones estipuladas, al órgano público concedente, por ejemplo la construcción de un edificio sobre unos terrenos demaniales que han sido objeto de concesión a una empresa para la explotación de una ITV.

La primera cuestión importante de carácter previo que debe considerarse al analizar el tratamiento contable establecido por el ICAC en las adaptaciones sectoriales del PGC a las empresas concesionarias de autopistas⁸, del sector de abastecimiento y saneamiento de agua⁹ y del sector eléctrico¹⁰, se refiere al régimen jurídico de los bienes, obras e instalaciones que realice el concesionario sobre el dominio público, y en particular lo referido a la propiedad de dichas inversiones.

En relación con ello Fernando Azofra considera posible "*la admisibilidad excepcional de propiedades privadas sobre bienes de dominio público, circunstancia ésta que parecía estar en contradicción con el dogma de la inalienabilidad de los bienes demaniales*"¹¹. Cita este autor a Vega Jurado¹² y destaca que ofrece "*cinco irreprochables argumentos para defender que el concesionario es el propietario salvo pacto en contrario, de los bienes*

⁸ Normas de adaptación del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (Orden 10-12-98).

⁹ Normas de adaptación del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento del agua. (Orden 10-12-98).

¹⁰ Normas de adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico. (Real Decreto 437/1998).

¹¹ Fernando AZOFRA VEGAS, op. cit., página 577.

¹² VEGA JURADO, *El régimen jurídico del patrimonio de destino en la concesión administrativa de servicio público*, Revista de Administración Pública, n.º 109, enero-abril 1986, páginas 217 y ss.

Algunas cuestiones relacionadas con la contabilización de las inversiones en inmovilizados cedidos a las empresas públicas

construidos aunque estén afectos al servicio público” durante el periodo concesional.

Aunque no es una postura jurídica completamente pacífica, desde el punto de vista contable se adopta implícitamente este punto de vista y en consecuencia el tratamiento contable de estas inversiones, puede ser como un inmovilizado material. Así se contempla en la Resolución de 21 de enero de 1992 y más explícitamente en las adaptaciones sectoriales del PGC a los sectores de saneamiento y distribución de agua y a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje. A título de ejemplo, en esta última adaptación se señala expresamente que la cuenta del inmovilizado material “225. Inversiones en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje” debe reflejar “*la inversión revertible al Estado o a otras Administraciones públicas, de acuerdo con la concesión correspondiente*”.

También en la adaptación sectorial del PGC a las empresas del sector eléctrico se incluyen en el inmovilizado material los bienes afectos a reversión, debiendo dar cumplida información de los mismos en la memoria.

En definitiva, para determinar si las inversiones realizadas por el concesionario son inmovilizados materiales o inmateriales se deberá atender a las cláusulas del contrato de concesión, ya que “*la empresa puede ostentar la propiedad o el derecho de uso de estos activos, registrándose como inmovilizado material o inmaterial respectivamente*”¹³.

En el caso de que a la concesión administrativa se afecten activos del inmovilizado material que deban revertir a la entidad de Derecho público otorgante de la concesión al finalizar el plazo concesional, además de las amortizaciones sistemáticas a lo largo de la vida útil de los activos, se procederá a la constitución de un “Fondo de reversión”, cuyas dotaciones se realizarán de acuerdo con un plan sistemático a lo largo del periodo concesional, debiendo reconstituir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

Si de acuerdo con las cláusulas del contrato concesional las inversiones realizadas fueran propiedad inmediata de la Administración concedente, se trataría de inmovilizados inmateriales amortizables durante el periodo de vigencia de la concesión.

2.4. Tratamiento contable general de las inversiones realizadas sobre suelo cedido

Tras repasar el régimen contable específico de los derechos de superficie y de las concesiones administrativas, vamos a ver cual es el tratamiento general de las inversiones realizadas por la empresa sobre inmuebles ajenos, según las distintas circunstancias que pueden presentarse:

- a) Las inversiones que se realizan ligadas a bienes que, por su propia naturaleza, se incorporan de forma definitiva al inmueble propiedad de un tercero, y que por lo tanto revertirán en el tercero propietario con la extinción del contrato de cesión temporal por cualquier título, se contabilizarán como **gastos del ejercicio** en que se devenguen siempre que no supongan un aumento de la capacidad operativa del inmueble.
- b) Cuando estas inversiones se hayan producido como consecuencia del establecimiento de la sociedad o de ampliación de su capacidad operativa, y antes de que la empresa comience o reanude su actividad en el referido inmueble, deberán registrarse como “**Gastos de primer establecimiento**” y deberán ser imputados a resultados sistemáticamente en un periodo máximo de 5 años.

Estos dos supuestos contemplados en las consultas nº 4 del BOICAC nº 13 de mayo de 1993, y nº 3 del BOICAC nº 44 de diciembre de 2000 parecen bastante razonables para los casos concretamente referidos en las consultas (gastos de acondicionamiento de locales arrendados o cedidos), pero no son aplicables al caso general estudiado que nos interesa, es decir, a los edificios construidos sobre suelo ajeno por la empresa pública.

- c) El ICAC en su respuesta a la ya mencionada consulta nº 3 publicada en el BOICAC nº 44 señala una excepción a los criterios anteriores con el objetivo de que prevalezca el principio de imagen fiel, contemplando un nuevo supuesto basándose en lo dispuesto en la adaptación del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas (SAD). En concreto, la letra j) de la norma

¹³ María ALVARADO y otros, *El abastecimiento y saneamiento del agua en España: análisis del plan contable sectorial*, Técnica Contable, nº 617, mayo 2000, página 372.

de valoración 5ª "Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial", califica a los importes destinados a realizar "inversiones" sobre terrenos o instalaciones alquilados, obtenidos por concesiones administrativas o cualquier otro tipo de cesión contractual, cuando dichas inversiones no sean separables de los citados terrenos o instalaciones, siempre que aumenten su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil como activos inmateriales debiendo utilizar la cuenta "Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos". La extensión del criterio expuesto a otros casos (distintos de las SAD) sería posible siempre y cuando el fondo económico de la operación coincidiese. Así, en el caso de inversiones que van estrechamente ligadas a la actividad de la sociedad, sin las cuales su desarrollo sería imposible, y que a su vez van ligadas a la relación contractual (el cese del contrato y el consecuente abandono del inmueble supone el cese de la actividad), se plantea que sean consideradas como un inmovilizado inmaterial (en lugar de gastos de primer establecimiento).

El supuesto contemplado en esta consulta sigue siendo limitado, por lo que entiendo que para dar coherencia al conjunto de disposiciones contables vistas hasta ahora en este apartado 2 debe atenderse a dos aspectos importantes: tipo de inversión (mejora, ampliación, nueva construcción, etc.) y en el caso de elementos jurídicamente separables (terreno y construcción, suelo y vuelo) atender a las disposiciones contractuales respecto de la propiedad de la inversión hecha por la empresa, tal como se ha hecho al analizar los derechos de superficie y las concesiones administrativas.

d) Finalmente, analizaremos el supuesto principal que nos interesa: cómo se debe contabilizar la construcción de un edificio sobre un terreno que no es propiedad de la empresa pública.

Ya hemos indicado que la operación económica de fondo (la cesión de terrenos para que la empresa pública construya sobre ellos) puede presentarse según las circunstancias concretas bajo la forma jurídica de cesión o derecho de uso, derecho de superficie, concesión administrativa o mera puesta a disposición de terrenos sin formalización jurídica próxima a un precario.

Dado que debe atenderse al fondo económico de la operación y que estos mecanismos jurídicos amparan un supuesto de hecho similar pero con distintos matices jurídicos, el **elemento esencial** al que debemos atender y que debemos

tener lo más claro posible es: determinar **quién es el propietario de lo construido, durante el periodo de vigencia de la cesión.**

De acuerdo con este factor esencial, **si la propiedad, de la edificación recae durante el periodo de vigencia de la cesión por cualquier título en la empresa que lo ha construido, se contabilizará en el inmovilizado material.**

El fundamento técnico contable sería el visto en los apartados 2.2 Derechos de superficie y 2.3 Concesiones administrativas, y dado que lo esencial es atender al fondo económico de la operación, no hay impedimento para extender ese criterio a otras figuras jurídicas similares.

Cuando en el curso de una fiscalización analicemos estas operaciones debemos estudiar los documentos administrativos, convenios o contratos que regulen las cesiones, para determinar en qué parte recae la propiedad de lo construido. Deberíamos considerar que el propietario de lo construido es el propietario del terreno cuando se indique expresamente en los documentos, no quede clara tal circunstancia o no exista formalización jurídica, ya que en estos casos lo sería por aplicación de lo dispuesto en el Código Civil.

Tras ese análisis se concluye que, **si la propiedad de lo construido recayera en el propietario del terreno debería contabilizarse en el inmovilizado inmaterial.**

2.5. Contabilización de los terrenos sobre los que se construye

Los terrenos cedidos por la Administración para que la empresa pública construya un edificio siempre siguen siendo propiedad de la Administración cedente, por lo que en ningún caso podría contabilizarlos la empresa usuaria como un inmovilizado material.

Si la cesión del terreno fuera gratuita se debería contabilizar en el inmovilizado inmaterial tal como se ha señalado en el apartado 1. Pero en la cesión de un terreno para que se construya un edificio que revertirá a la Administración, debe considerarse que existe una contraprestación en especie (la construcción que ha de revertir) y ya hemos visto como se contabiliza ese coste, no debiendo registrarse el terreno recibido.

Sólo en el caso de pagar en efectivo y por anticipado por la cesión de derecho de uso del terreno se cargará ese importe en la cuenta 218 ya mencionada. Este supuesto de pago anticipado es raro en las cesiones de terrenos entre Administración y empresa pública por lo que normalmente no se contabilizarán esos terrenos en la empresa.