

## ***Caso práctico sobre las donaciones desde el punto de vista del cedente***

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

El tratamiento contable de las cesiones de uso sin contraprestación que fueron tratadas por el ICAC en la Consulta 6. BOICAC 77/marzo 2009, pero desde el punto de vista del cesionario, y nosotros ya realizamos un caso práctico que se publicó en InformaRec Boletín del Registro de Expertos Contables del Consejo de Economistas de España. Boletín núm. 113 de 26 de febrero de 2016.

En el mismo se puede ver que, desde el punto de vista del cesionario, el ICAC pone especial hincapié en el plazo acordado por la cesión, de tal modo que:

1. Si el plazo de cesión se acuerda durante casi la totalidad de la vida económica del bien cedido, el cesionario puede explotar el mismo durante todo el periodo en el que bien es aprovechable, por lo que posee el control económico sobre el mismo, y debe ser registrado como un inmovilizado material por su valor razonable.
2. Si el plazo de cesión, es sustancialmente inferior a la vida económica del bien cedido, en este caso, el cesionario tiene un derecho de uso que debe ser registrado como inmovilizado intangible por su valor razonable.

El problema novedoso, quizá se puede plantear en la contabilidad del cedente.

En mi opinión, la entidad cedente, tendría que contabilizar la pérdida que corresponda por la cesión de los derechos de uso del activo, e imputarla al resultado del ejercicio, sin realizar ninguna periodificación de la misma, pues si lo hiciera estaría distribuyendo la pérdida durante varios años, cuestión que no tiene lógica económica. Debe afectar al resultado del ejercicio en el que se realiza la cesión.

El problema se encuentra en determinar el importe de la pérdida, y en este sentido, basándonos en Consulta 6. BOICAC 77/marzo 2009, dependerá del plazo de la cesión, de tal modo que, en nuestra opinión, se puede producir lo siguiente:

1. Si el plazo de cesión se acuerda durante casi la totalidad de la vida económica del bien cedido, el ICAC indica que el cesionario puede explotar el mismo durante todo el periodo en el que bien es aprovechable, por lo que posee el control económico sobre el mismo, y debe ser registrado como un inmovilizado material por su valor razonable. Por su parte, nosotros nos inclinamos por que el cedente debería dar de baja el importe contable del bien, ya que no se espera que en el futuro pueda ser recuperado su importe.

2. Si el plazo de cesión, es sustancialmente inferior a la vida económica del bien cedido, en este caso el ICAC indica que el cesionario tiene un derecho de uso que debe ser registrado como inmovilizado intangible por su valor razonable. Esto nos hace pensar que el cedente debería calcular el valor del importe no recuperable del valor del bien durante el periodo de cesión y registrar la pérdida en el ejercicio de cesión por dicho importe. Este importe, en nuestra opinión, podría ser el valor de la amortización que hubiera correspondido registrar durante el periodo de cesión.

En términos parecidos se pronuncia la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. En concreto su Norma de Registro y Valoración 2ª Inmovilizado material, punto 5. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación, al indicar:

*“Las entregas o cesiones de un inmovilizado sin contraprestación, a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.*

*Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo”.*

Para ello, se han creado las cuentas

- 651. Ayudas no monetarias,
- 283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Veamos un caso práctico:

Supongamos un convenio entre una Entidad No Lucrativa (ENL) y una Sociedad Anónima, por el que, la ENL cede a la Sociedad Anónima diversos locales en la ciudad. El valor neto contable de los mismos se estipula en 300.000 euros (600.000 euros de valor inicial y 300.000 euros de amortización acumulada), mientras que el valor razonable se estima según tasación en el doble.

La vida útil de los inmuebles se cifra en 20 años,

Se pide: Registrar estas operaciones por parte de la ENL, en los dos casos siguientes:

1. El convenio es ilimitado en su duración.
2. El convenio tiene una duración de 10 años, sin que exista posibilidad de plazo de prórroga.

SOLUCIÓN:

CASO 1:

Al ser el convenio ilimitado en el tiempo, y ceder el control del mismo a la Sociedad B, la Entidad A no puede recuperar su importe en el futuro, por lo tanto, deberá darlo de baja con cargo a la cuenta de Resultados:

300.000	2811	Amortización acumulada de construcciones.	a	Construcciones	211	600.000
300.000	651	Ayudas no monetarias				

CASO 2:

Al ser el convenio limitado en el tiempo, y ceder el control del mismo a la Sociedad B por una parte de su vida útil 10 años, la Entidad A no puede recuperar su importe en el futuro durante esos 10 años, por lo tanto, deberá darlo de baja con cargo a la cuenta de Resultados, por la amortización correspondiente a esos 10 años.

Como su valor contable es de 300.000 euros, y la vida útil es de 20 años. La amortización anual será de:  $300.000/20 = 15.000$  euros cada año.

Como la cesión sin contraprestación es durante 10 años. El importe de la pérdida total será de:  $15.000 \times 10 = 150.000$  euros.

El registro contable de esta pérdida.

150.000	651	Ayudas no monetarias	a	Cesiones de uso sin contraprestación.	283	150.000
---------	-----	----------------------	---	---------------------------------------	-----	---------

De tal modo, que la cuenta 651 Ayudas no monetarias afectará al resultado del ejercicio, mientras que el inmovilizado cedido quedará por el siguiente valor:

- Construcciones..... 600.000 euros.
  - (Amortización Acumulada) ..... (300.000) euros
  - (Cesión de uso sin contraprestación..... (150.000) euros.
- Total ..... 150.000 euros.

La Cuenta 283 Cesiones de uso sin contraprestación de la adaptación sectorial del PGC a ENL, sería equivalente al total que correspondería por amortización acumulada en el periodo de cesión.

Que corresponderá la estimación de su importe recuperable

Durante cada uno de los 10 años siguientes de duración de la cesión, se ira traspasando el saldo de la Cuenta Cesión de uso sin contraprestación a la cuenta Amortización acumulada de construcciones por la amortización anual. 15.000 euros.

Del modo siguiente:

15.000	283	Cesiones de uso sin contraprestación.	a	Amortización acumulada de construcciones.	283	15.000
--------	-----	---------------------------------------	---	---	-----	--------

Ni que decir tiene que, si en algún año determinado hubiera indicios de deterioro, el mismo sería registrado oportunamente.

Un saludo cordial para todos los amables lectores

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.