



Bienes recibidos en adscripción y cesión

Consulta

Zubizarreta Auditores nos ha pedido un dictamen sobre el siguiente tema:

Determinadas sociedades mercantiles participadas en su totalidad por Entidades Locales reciben bienes de inmovilizado en régimen de adscripción, los cuales, siendo propiedad de las corporaciones, son utilizados por dichas sociedades para el desarrollo de su actividad económica.

El Plan General de Contabilidad Pública, en sus normas de valoración, indica que los bienes recibidos en adscripción se registrarán como inmovilizado material por el valor neto de dichos elementos en la contabilidad del adscribiente en el momento de realizar dicha adscripción con contrapartida en la cuenta 101.- «Patrimonio recibido en adscripción».

Por otra parte, el tratamiento considerado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de acuerdo con la contestación a la consulta publicada en el BOICAC nº 9 de abril de 1992, indica que el valor venal de los bienes recibidos en adscripción debe registrarse como inmovilizado inmaterial, contra un ingreso a distribuir en varios ejercicios, considerando la amortización de los bienes recibidos y la imputación anual de este ingreso diferido de forma proporcional a su amortización.

Parece un contrasentido que no coincidan ambos criterios cuando, en muchos casos, estas entidades estarán obligadas a consolidar sus cuentas.

Solicitamos del TVCP-HKEE su opinión sobre el criterio que debe prevalecer para el adecuado registro de la operación citada con el fin de respetar el objetivo último de presentar por la sociedad mercantil la imagen fiel de sus cuentas anuales.

Contestación

Cesión y adscripción

Una primera reflexión debe hacerse sobre las figuras jurídicas de la *cesión de uso* y la *adscripción* de bienes de inmovilizado.

Ambas comparten el hecho de constituir una *atribución del uso* gratuita de un bien, quedando el inmovilizado adscrito o cedido afecto a la actuación de la entidad que lo recibe.

La diferencia fundamental es la que sigue:

- La adscripción se realiza *dentro de una misma administración*, a favor de sus propios departamentos o de sus organismos autónomos. Como es lógico, sólo en este segundo caso tiene transcendencia contable.

- La cesión se hace *a favor de terceros*, siendo el caso más típico el constituido por la cesión de inmovilizado entre administraciones distintas. En todo caso, hay que subrayar que la cesión sólo puede hacerse, como señalan -por ejemplo- las leyes de Patrimonio del Estado y de Euskadi, *para fines de utilidad pública*.

En este sentido matizamos la consulta formulada, señalando, en primer lugar, que más que a *adscripciones* debe de referirse a *cesiones de uso* de inmovilizado a favor de sociedades mercantiles, siendo probable que las figuras jurídicas se hayan utilizado indebidamente por confusión de la propia administración.

En todo caso, no existen diferencias formales en el tratamiento contable establecido por los planes de contabilidad pública para las adscripciones y para las cesiones, con una total simetría de las cuentas empleadas en ambos

«El criterio más adecuado es el que propone el ICAC»

casos, aunque los criterios de valoración sí pueden ser distintos (valor en libros en las adscripciones, y valor venal en las cesiones).

En el marco de la figura jurídica de la cesión, comenzamos por admitir la actual compatibilidad legal de los fines de utilidad pública con la forma jurídica de sociedad mercantil, aunque no sin señalar que consideramos que una reflexión reposada y en profundidad sobre este aspecto resultaría de la mayor importancia en el ámbito de la gestión pública.

Tras admitir la existencia de *sociedades anónimas de utilidad pública*, con las citadas reservas, debe matizarse que la utilización por ellas de la institución jurídica de la cesión de uso rara vez resultará la alternativa más adecuada.

En efecto, y si la sociedad es verdaderamente mercantil, parece que sería más razonable actuar por la vía de la participación en capital por aportación en especie, subvención de la administración a la empresa pública, establecimiento de un arrendamiento a precios de mercado, etc. Otro aspecto en contra de la cesión de uso, frecuentemente no tenido en cuenta, podría ser la transcendencia fiscal de la operación, en tanto que supone un incremento patrimonial de la sociedad mercantil (ver el tratamiento contable propuesto por el ICAC, que describimos en el siguiente epígrafe).

El tratamiento contable de las cesiones

Al ceder el uso de un bien de inmovilizado a favor de una empresa pública, el registro contable de la operación se realiza desde dos puntos de vista diferentes, como plantea la consulta formulada:

1.- La Administración que lo cede, sujeta al Plan de Contabilidad Pública-PCP (aunque tomamos como referencia el Plan aprobado para el Estado, no existen diferencias en esta cuestión con los actualmente vigentes para las entidades forales y locales de Euskadi).

2.- La sociedad pública que lo recibe, sujeta al Plan General de Contabilidad-PGC de aplicación a todas las empresas mercantiles.

Para el Plan de Contabilidad Pública:

- *Pese a que la titularidad jurídica del bien no cambia, se da de baja el bien en el inmovilizado del cedente y de alta en el inmovilizado del receptor, como inmovilizado material.*



«Pese a lo absurdo de la situación, las administraciones están obligadas a respetar el criterio del Plan de Contabilidad Pública»

- No se produce un resultado económico en esta operación, pero sí se contabiliza una modificación del patrimonio neto de las dos administraciones que intervienen: negativo en la que cede, y positivo en la que lo recibe.

- A partir de ese momento, la contabilidad del cedente *se desentiende del bien cedido*, hasta una posible reversión.

- El receptor, mientras tiene el bien cedido, opera contablemente con él exactamente del mismo modo que lo haría con un bien de su propiedad, dotando las amortizaciones anuales.

- Una consecuencia de todo lo anterior es que, si se produce la reversión, ésta se presenta con un impacto contable muy importante, normalmente con beneficios para el receptor y pérdidas para el cedente, al reconocer la restitución de un bien envejecido.

En abierta contradicción con este tratamiento contable se pronuncia el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Las diferencias son:

El inmovilizado sigue siendo propiedad del cedente. El receptor (la consulta sólo se ocupa de éste) debe hacer figurar en su activo *el derecho de uso como un inmovilizado inmaterial, por el valor que proceda*.

- Este derecho de uso supone un enriquecimiento del receptor del bien cedido. Para distribuirlo en el tiempo, se anota un importe idéntico en el pasivo como *ingreso a distribuir en varios ejercicios*.

- Cada año, el receptor compensa el gasto de amortización con un importe equivalente en ingresos del anterior fondo de pasivo. En otras palabras, anota en contabilidad la situación de que disfruta gratuitamente del bien.

- Por concordancia lógica, el cedente debería contabilizar, como gasto del ejercicio, el envejecimiento del bien cedido.

- La reversión, de producirse, no afecta de un modo especial a la cuenta de resultados, ya que las anotaciones habidas hasta ese momento son acordes con la realidad económica de la operación.

Resumen

- Dado que la normativa actual permite la existencia de empresas públicas con forma mercantil y fines de utilidad pública, existe la posibilidad de que éstas sean receptoras de bienes de inmovilizado en régimen de cesión.

A pesar de ello, esta institución de la cesión pocas veces debería ser la forma jurídica de elección en estos casos para la traslación del uso de un bien, ya que el carácter mercantil de la empresa nos lleva a considerar preferibles otras alternativas: participación en capital, subvención, arrendamiento, etc.

En este sentido, no debe olvidarse la transcendencia fiscal de la operación de cesión.

- Con respecto a la contabilidad de la cesión del uso de un bien, el criterio más adecuado, en el sentido de reflejar mejor los hechos económicos subyacentes, es el que propone el ICAC.

No cabe pensar que esto no fuera también evidente para los redactores del PCP, que, con toda probabilidad, decidieron aquí sacrificar la pulcritud contable a cambio de definir un modelo práctico y único para la adscripción y la

cesión, que pudiera ser viable para el control del patrimonio estatal.

- La aplicación del criterio del PCP sólo crea un problema contable grave cuando hay entidades receptoras de la cesión que son sociedades mercantiles, ya que éstas deben aplicar el PGC y sus criterios vinculados.

En este caso, el bien cedido desaparece del mundo contable, al cancelarse de las cuentas del cedente (que lo da de baja) y no ser recogido en las del cesionario (que sólo da de alta el derecho de uso).

Pese a lo absurdo de la situación anterior, debe recordarse que las administraciones deben respetar el procedimiento contable establecido por el PCP.

- Cuando se produce la situación anterior, la consolidación contable se vuelve compleja o imposible. No hay otra solución que formular previamente estados contables alternativos, donde se opte por una de las dos soluciones siguientes:

- Corregir el efecto de la aplicación del criterio del PCP en todas las contabilidades afectadas por éste, para adaptarlo a los principios contables de aceptación general. Teóricamente, podría ser la opción más correcta.

- Formular las cuentas de la sociedad según los criterios del PCP, dado el carácter de *público* del grupo que se consolida. Parece razonable, y más todavía si se piensa que las empresas públicas normalmente tendrán una pequeña importancia relativa dentro del grupo consolidado.

Las dos soluciones anteriores son meramente instrumentales ya que, como es evidente, las cesiones internas al grupo se cancelan durante el proceso de consolidación. ■

Gonzalo Vera Fajardo - Consejero

Carlos Otaduy Ibáñez - Auditor Jefe

Rubén Mendiola Erkoreka - Letrado

Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Herri-Kontuen Euskal Epaitegia

Nota: Los textos destinados a esta sección no deben exceder de veinte líneas mecanografiadas a doble espacio. Es imprescindible para su publicación que vayan firmados y que aparezca el nombre, domicilio, teléfono y DNI del autor. Las cartas deben dirigirse a:
AUDITORIA PUBLICA, Apdo. 2239 - 01080 Vitoria-Gasteiz.