

El derecho de uso sobre bienes de dominio público

Ampliación al ámbito de la sanidad vasca

Frumen Molinero Gutiérrez

Administrador de la Sociedad Pública Osatek - Tecnología Sanitaria

Cada vez con mayor frecuencia se presenta la problemática del tratamiento contable a otorgar a la cesión de bienes de dominio público a empresas públicas sin exigencia de contraprestación. Esta reiteración de la cuestión, incrementada si cabe gracias a la reforma sanitaria vasca que prevé, entre otras muchas cosas, convertir a Osakidetza-Servicio Vasco de Salud en un ente público de derecho privado, ha hecho que haya considerado de interés analizar este asunto, procurando dar al trabajo una visión práctica.

Lo primero que hay que plantearse es la titularidad del bien adscrito, ya que ésta es, en mi opinión, la que permitirá establecer con mayor acierto la clasificación contable a presentar en el activo del balance. Sin entrar en precisiones jurídicas, que a buen

seguro darían para desarrollar otro artículo, parece claro que lo que se adscribe es un "Derecho de Uso gratuito de un bien de dominio público" pero que no se transfiere la titularidad, siendo ésta conservada por la entidad que confiere la posibilidad a la empresa pública de usar gratuitamente el bien adscrito. Si esta línea argumental es válida estaremos hablando siempre de un inmovilizado inmaterial y nunca de un inmovilizado material.

A este respecto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas-ICAC establece en el BOICAC nº 9, en la consulta nº 5, que:

"En el caso de que a las empresas públicas con forma jurídica de sociedad mercantil les sean adscritos bienes de dominio público, confiriéndoles derecho de uso sobre tales bienes y sin que se exija contraprestación alguna, dichas sociedades deberán hacer lucir en el activo del balance, dentro de las inmovilizaciones inmateriales, el valor atri-

Los derechos de uso deben ser valorados mediante una estimación objetiva, realizada por un experto independiente, del valor actual del bien

bible a tales derechos, creándose al efecto una partida precedida de número árabe con denominación adecuada. El importe a registrar como activo se determinará de acuerdo con el valor venal del derecho de uso.

El derecho de uso deberá amortizarse atendiendo a su depreciación durante el plazo de adscripción. Si dicho plazo de adscripción fuera superior a la vida útil del bien sobre el que se ostentan los derechos, éstos deberán amortizarse durante el plazo de vida útil.

En el pasivo del balance se incluirá dentro del epígrafe "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" el ingreso derivado de la adscripción, que se imputará a resultados, como ingreso extraordinario, en proporción a la amortización de los derechos de uso que figuran en el activo.

Por último, dado que los bienes adscritos no son propiedad de la empresa, las 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".

Antes de plasmar en asientos contables el planteamiento que ofrece el ICAC considero que deberíamos detenernos en el hecho de que la consulta está refiriéndose exclusivamente a las empresas públicas con forma jurídica de sociedad mercantil. En este sentido, cabe cuestionarse si este planteamiento es aplicable a los Entes Públicos de Derecho Privado.

La interpretación que se haga no debe olvidar que el ICAC está res-

pondiendo a una consulta particular planteada por una sociedad pública, pero no es descabellado pensar que este tratamiento sería trasladable directamente a un ente público de derecho privado ya que a falta de legislación específica se les debe aplicar, por analogía, la normativa mercantil y contable de las sociedades y más en concreto de las sociedades públicas.

Con objeto de ver el aspecto práctico de la aplicación de la consulta del ICAC, conviene desarrollar en forma de asientos contables el tratamiento que propone, el cual sería el siguiente:

- Por el importe de la **valoración del derecho de uso:**

	X	
X Inmovilizado inmaterial	a	1ºs a distribuir en varios ejercicios
	X	X

- Por la **amortización anual:**

	X	
Y Dotación a la amortización	a	A. Acum. de I. Inmaterial
	X	Y

- Revisión anual de los **ingresos a distribuir:**

	X	
Y 1ºs a distribuir en varios ejercicios	a	Ingresos extraordinarios
	X	Y

Este planteamiento contable que en sí mismo no plantea problemas, debe ser analizado más en detalle y una observación minuciosa debe detenerse, al menos, en los siguientes aspectos:

¿Cuál sería el valor **X** al que hay que valorar el *derecho de uso*?

El ICAC lo resuelve apelando al valor venal del derecho de uso.

¿Qué es el *valor venal*?

El Plan General de Contabilidad en su parte V "Normas de Valoración" y en el apartado referente al *Inmovilizado Material* establece que: "El valor venal de un bien es 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. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien".

De la lectura de esta definición ya se presume la dificultad que entraña el valorar correctamente el derecho de uso ya que, ¿cómo se determina cuánto estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual?

Parece evidente que una sociedad pública que se enfrente al problema de valorar sus derechos de uso no va a poseer información razonada y objetiva de lo que un tercero estaría dispuesto a pagar por poder disfrutar del derecho que ella posee, pero esta falta de información no sería óbice para dejar de valorar el citado derecho de uso y más si tal

valoración se prevé que será de un importe significativo.

Para dar respuesta a este importante problema parece que el camino correcto sería llegar a determinar

de forma objetiva (entenderemos por objetiva que pueda ser justificada ante terceros, normalmente los auditores y la administración tributaria) tanto el valor actual del bien sobre el que poseemos el derecho de uso, como la vida útil que éste tiene en el momento actual.

Esa determinación objetiva del valor de los bienes (normalmente inmuebles o maquinarias) es evidente que va a requerir de unos conocimientos técnicos que en la gran mayoría de los casos no se van a poder encontrar entre el personal de la empresa y, por tanto, se va a precisar de la contratación de expertos independientes para que realicen esta labor, con el problema de coste económico y de plazos que ello conlleva.

Acudir a expertos independientes que den contenido económico a operaciones de las sociedades no es una novedad, basta mirar a la Ley de Sociedades Anónimas cuando, por ejemplo, en su artículo 38 exige la intermediación de terceros expertos para valorar las aportaciones en especie que se realicen para suscribir acciones.

Admitido que la forma de valorar el derecho de uso sobre los bienes que disfrutaban algunas sociedades

públicas, a falta de otra mejor, es acudir a un experto independiente que determine el valor actual y la vida útil que en ese momento posee el bien, no hay que olvidar que la valoración que el citado experto debe hacer no sólo debe tener en cuenta el estado actual del bien, su localización, etc., sino que deberá saber que en la mayoría de los casos la adscripción de bienes de dominio público está condicionada al desarrollo de una actividad en concreto (véase edificio de un hospital al desarrollo de la actividad sanitaria, o el edificio de la sociedad pública AZTI a albergar la sede de un Instituto Oceanográfico).

Por otro lado, la decisión de valoración adoptada en los párrafos anteriores parece que se enfrenta al principio de coste de adquisición que tan reiteradamente recoge la normativa contable, pero también el concepto de valor venal que esgrime el ICAC como solución a esta cuestión poco o nada tiene que ver con el coste/precio de adquisición, sino que tiende claramente hacia el valor actual de los bienes al apelar a lo que se presume que un tercero estaría dispuesto a pagar por el bien.

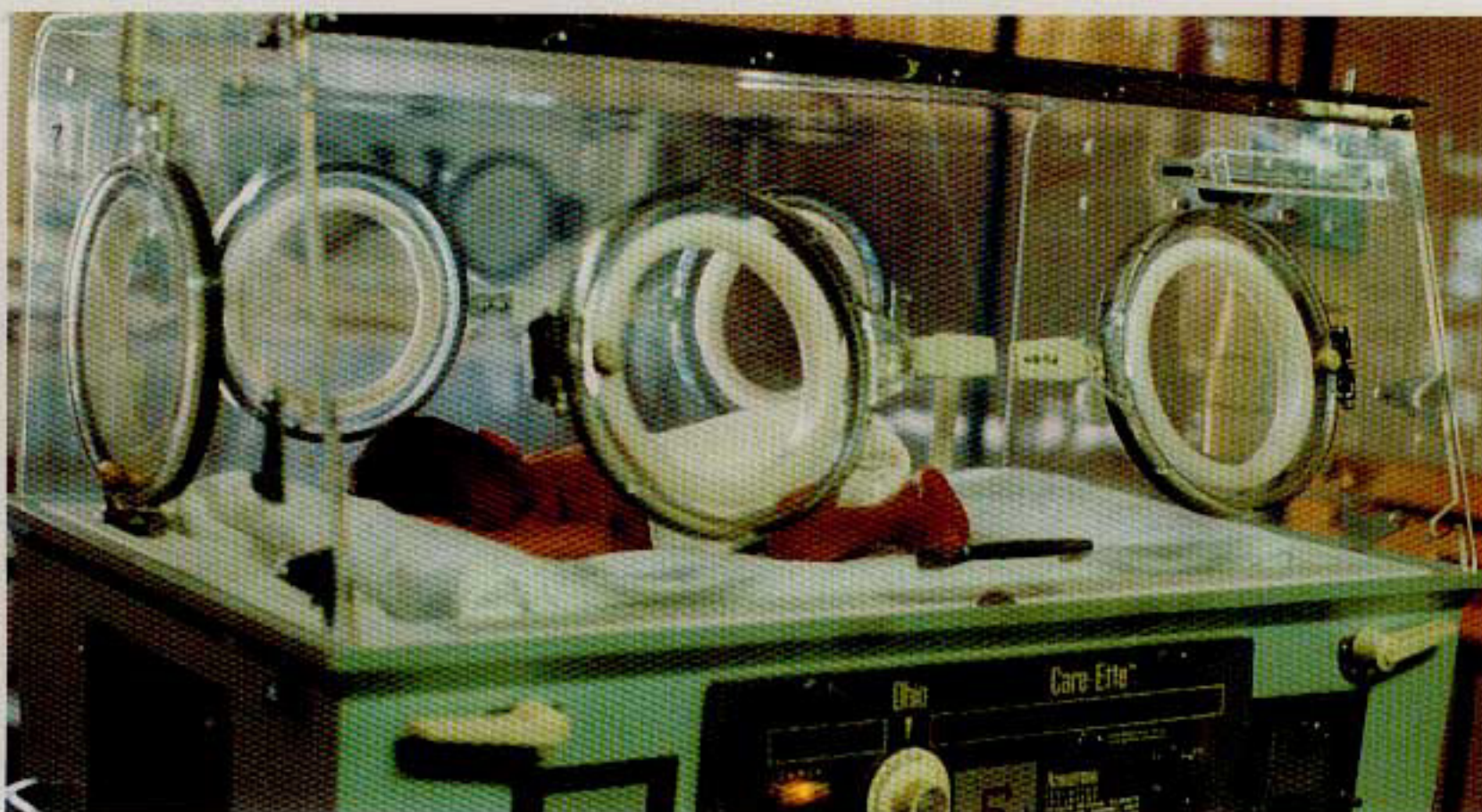
Además, y profundizando en la idea citada considero que el coste de adquisición no es un buen

referente para valorar estos derechos de uso ya que:

- ▼ En la mayoría de los casos es materialmente imposible obtener con certeza el verdadero coste de adquisición del bien porque, debido al gran número de años transcurridos, es difícil que se conserven archivos o datos fiables que puedan proporcionar esa información.
- ▼ El coste de adquisición debería estar corregido por la cifra de la amortización acumulada, lo que significa que para bienes que actualmente están en perfecto estado de uso y funcionamiento pero que fueron adquiridos hace muchos años, el importe al que se debería valorar el derecho de uso sería cero o muy próximo a cero. Este hecho distorsionaría la realidad y no permitiría reflejar correctamente en el activo el valor de los derechos de que disfruta la sociedad.
- ▼ El coste de adquisición debe ser inevitablemente revisado con los costes de todas las mejoras susceptibles de capitalización que durante su vida ha recibido el bien a valorar.

Este hecho significa en la práctica una ardua tarea de rastreo de información contable que, en la mayoría de los casos, haría inviable una valoración razonada de los bienes.

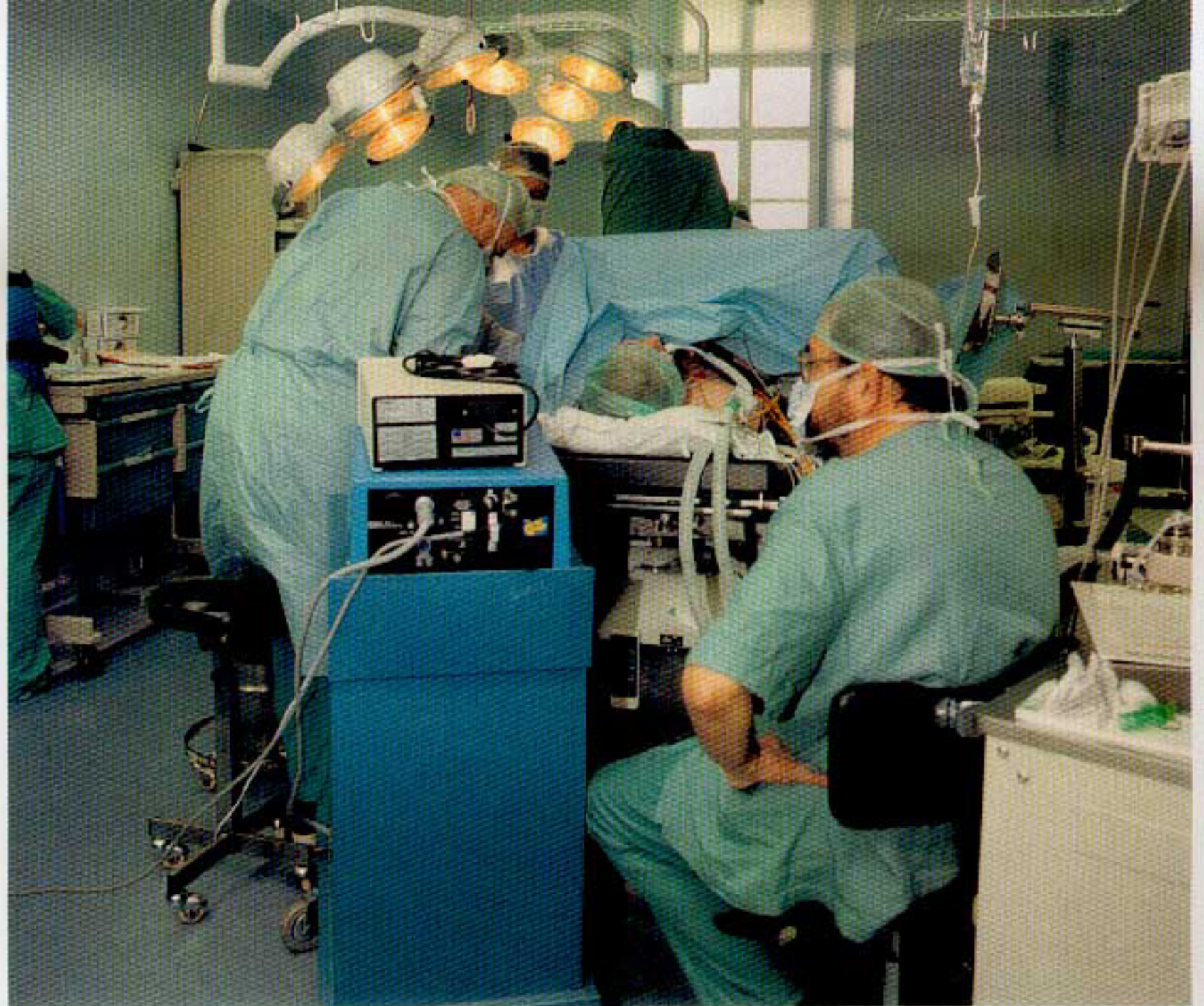
Por todo ello, y como conclusión considero que los derechos de uso sobre determinados bienes que disfrutaban los entes de derecho privado y las sociedades públicas deben ser valorados mediante una estimación objetiva, realizada por un experto independiente, del valor actual del bien.



Por otro lado, y a efectos de su amortización, también es necesario estimar la vida útil ya que ésta se deberá comparar con el plazo de adscripción del bien (si lo hay) para determinar cuál de ambos plazos es menor y por tanto el que hay que aplicar para obtener la cuenta anual de amortización del derecho de uso.

Si a la dificultad de valorar el derecho de uso unimos el nulo efecto en resultados, no es de extrañar que algunas sociedades públicas hayan obviado el problema y no considerasen en el balance importe alguno por el derecho de uso que disfrutaban por determinados bienes. En estos casos, dado que el valor estimado no es muy significativo, tal planteamiento, aunque incorrecto, ha sido tradicionalmente admitido, por su escasa relevancia, por los auditores de las sociedades.

Por último, antes de abordar este problema en el ámbito de la Sanidad Pública Vasca, conviene señalar que este estudio únicamente se ha centrado en la contabilización de la cesión de los bienes desde el punto de vista de la entidad receptora, ente público de derecho privado o socie-



dad pública, porque desde la perspectiva de la Administración cedente se plantea otra casuística muy compleja. No me resisto a hacer una ligera aproximación al problema, y a este respecto cabe señalar que el Plan de Contabilidad Pública considera que, a pesar de que la titularidad jurídica del bien no cambia, la Administración debe dar de baja de su inmovilizado el bien cedido, considerando, en contra de lo que prevé el ICAC, que la entidad receptora debe dar de alta el bien en su inmovilizado material aunque ésta lo único que posee es un derecho de uso sobre el bien. (Ver consulta sobre *Bienes recibidos en adscripción y cesión*, en el nº 3 de la revista AUDITORIA PUBLICA, páginas 90 y 91.

Esta situación puede provocar dos situaciones:

- ▼ La sociedad pública receptora contabiliza, en contra de lo previsto por el Plan General de Contabilidad, desarrollado por la consulta del ICAC anteriormente analizada, que le es directamente de aplicación.
- ▼ Si la sociedad pública contabiliza tal y como prevé el ICAC (inmovilizado inmaterial con abono a *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*), se presenta la parado-

ja de que el bien no se amortiza ni en origen (la Administración cedente lo ha dado de baja de acuerdo al Plan de Contabilidad Público) ni en destino (sociedad pública receptora), ya que aunque amortiza su efecto se ve compensado con la reversión de los *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*.

El *Proyecto de Plan de Contabilidad de la Comunidad Autónoma del País Vasco* ha previsto este problema y para los bienes cedidos no recoge una forma especial de contabilización, por lo que cabe entenderse que se seguirán contabilizando los bienes, aunque estén cedidos en el *Inmovilizado material* y, por tanto, estarán sujetos a un normal proceso de amortización.

La ordenación de la sanidad vasca

Otro caso diferente es el que se va a plantear en Osakidetza si como prevé el Proyecto de Ley de Ordenación Sanitaria, el 1 de enero de 1998, adopta la forma jurídica de ente público de derecho privado, y para confeccionar correctamente sus cuentas anuales necesita valorar los derechos de uso de que disfruta.

El balance del ente sanitario debe recoger el valor de los derechos de uso que posee sobre los bienes que maneja

¿En qué estriba la diferencia entre Osakidetza y el resto de entes y sociedades públicas a este respecto?

Hay tres razones fundamentales que establecen las diferencias:

▼ **El volumen de los derechos de uso.**

En el caso de Osakidetza, según el artículo 26.2 del Proyecto de Ley de Ordenación Sanitaria, ningún bien de inmovilizado va a ser de su propiedad sino que lo será como norma general de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin perjuicio de la excepción que reflejan las transferencias del Estado en las que la titularidad corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social y el derecho de uso a la Comunidad Autónoma vasca. Por este motivo y dado el volumen de bienes que maneja Osakidetza parece evidente que el balance del ente sanitario debe recoger, con la mayor precisión posible, el valor de los derechos de uso que posee sobre los bienes que maneja.

▼ **La gran importancia que para Osakidetza va a tener una correcta valoración de los derechos de uso.**

En el caso del futuro ente de derecho privado, la cifra anual de amortizaciones a imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias adquiere una importancia capital, ya que, además de la importancia que por el volumen del inmovilizado inmaterial va a tener dicha cifra, en un planteamiento como el que propugna el programa "Osasuna Zainduz" en el que se va a propiciar la competencia entre centros, es evidente que cada centro en particular y el ente en general, deseará y deberá conocer lo que le cuesta hacer cada uno de

los procesos, y este coste adolecería de graves vicios si no recogiese de la manera más fiable posible las amortizaciones que se derivan de sus bienes.

Conviene advertir que, aunque tal y como se ha dicho anteriormente, el planteamiento contable del ICAC tiene un nulo efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias considerada ésta globalmente, la cifra de amortizaciones sí que deberá formar parte del coste de los procesos y por tanto, los gestores de cada centro deberán, a efectos de gestión de tales costes, depurar la *Cuenta de Pérdidas y Ganancias* eliminando de ella el ingreso extraordinario derivado de la reversión de los ingresos a distribuir por los derechos de uso, ya que sólo se trata de un mero ajuste contable.

▼ **La nueva adquisición de bienes va a provocar un procedimiento de contabilización diferente al descrito como norma general.**

Tal y como se ha mencionado antes, todos los bienes de inmovilizado (salvo aquellos cuya titularidad todavía la ostenta la Tesorería de la Seguridad Social) van a ser de la Administración de Euskadi, adscribiéndose a Osakidetza para su uso. Esta situación para los bienes que el 1 de enero de 1998 estén en uso va a suponer la necesidad de valorarlos tal y como se ha descrito, y contabilizarlos como establece el ICAC. En cambio las nuevas inversiones, en mi opinión, van a requerir otro planteamiento que vendría determinado por la forma en que se gestionan tales inversiones.

- Gestión desde la Comunidad Autónoma del País Vasco

Si la Administración Vasca ejecuta desde su presupuesto las inversiones y las adscribe directamente a Osakidetza, el planteamiento contable en el ente sería el mismo que propone el ICAC y como valor del derecho de uso se debería reseñar el coste de adquisición de la nueva inversión.

- Gestión desde el propio ente

Este caso requeriría que los presupuestos de Osakidetza previeran un presupuesto de capital desde donde hacer frente a las inversiones. En este caso, se daría la paradoja de que, habiendo sido el ente el que ejecuta tales inversiones la titularidad debería corresponder a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ante esta situación, el planteamiento contable podría tener dos propuestas, dependiendo de que la aportación al ente se presupueste como subvenciones de capital (capítulo 7 en el Departamento de Sanidad) o como aportaciones al fondo social (capítulo 8 en el Departamento de Sanidad):

■ **Aportaciones como subvenciones de capital**

- Por la transferencia de **capítulo 7** realizada al ente sanitario para ejecución de su presupuesto:

	X	
X Tesorería	a	Subvención de capital X
	X	

- Por el importe de la **valoración del derecho de uso** de cada bien adscrito:

	X	
X Inmovilizado inmaterial	a	Tesorería X
	X	

- Por la **amortización anual**:

	X		
Y Dotación a la amortización	a	A. Acumul. del I. inmaterial	Y
	X		

- Por la **reversión de las subvenciones de capital**:

	X		
Y Subvención de capital	a	1ºs Extraordinarios (subv. capital transf. al resultado)	Y
	X		

■ Aportaciones al Fondo Social

- Por la **aportación anual al fondo social del ente**:

	X		
X Tesorería	a	Fondo social	X
	X		

- Por el **importe de la valoración del derecho de uso de cada bien adscrito**:

	X		
X Inmovilizado inmaterial	a	Tesorería	X
	X		

	X		
Y Dotación a la amortización	a	A. Acumul. del I. inmaterial	X
	X		

- Por la **amortización anual**:

La diferencia que presentan ambos planteamientos es que en el primero de los casos el resultado del ejercicio se ve beneficiado, ya que la cifra anual de amortización del

inmovilizado inmaterial es compensada con el importe de las subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio, situación esta que no se da en el segundo planteamiento en el cual la cuenta de pérdidas y ganancias ya recoge, sin necesidad de ningún ajuste de gestión, el coste real que para el ente está teniendo el desarrollo de sus actividades.

Por otro lado, ante estos dos planteamientos contables propuestos hay que cuestionarse si unas aportaciones de capital pueden ser destinadas a financiar inmovilizado inmaterial. Mi opinión es que estamos ante un caso muy particular de inmovilizado inmaterial, porque éste se genera exclusivamente por la imposibilidad legal que se le va a plantear al futuro ente Osakidetza de tener bienes en propiedad, pero que el trasfondo real de las operaciones de inversión que el citado ente sanitario lleve a cabo van a ser siempre de adquisición de inmovilizado material, por lo que no debería extrañar que tales inversiones se financien con aportaciones de capital. ■

Osakidetza, para confeccionar correctamente sus cuentas anuales, necesita valorar los derechos de uso de que disfruta