



BOICAC Nº 101/2015 Consulta 2

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la "reserva de su aprovechamiento".

Respuesta:

La consultante, que tiene por actividad principal la promoción inmobiliaria de edificaciones, va a proceder a la transmisión a un Ayuntamiento mediante cesión o convenio público, de un suelo dotacional con aprovechamiento urbanístico a cambio de la denominada "reserva de aprovechamiento", que será aplicable a los excedentes de futuras promociones o enajenable a terceros mediante compraventa.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión, así como de la posterior enajenación del citado aprovechamiento urbanístico, bien en virtud de su futura aplicación o bien por su enajenación a terceros.

La transferencia de aprovechamiento es una técnica de gestión urbanística que tiene lugar por el acuerdo suscrito entre la Administración y los propietarios de un suelo. De este modo la Administración adquiere el suelo (generalmente urbano y de dotación pública), sin tener que acudir a la expropiación forzosa o acudiendo a ella pero sin abonar el justiprecio. A cambio el propietario puede materializar el aprovechamiento urbanístico del terreno cedido en otra parcela distinta en la que podrá agregarlo al aprovechamiento propio de esta segunda parcela.

Las correspondientes leyes autonómicas requieren en todo caso que la transferencia se produzca en condiciones de identidad de valor entre el aprovechamiento transferido y el excedente compensado. Además, formalmente será necesaria la elevación a escritura pública, la aprobación administrativa de la transferencia y la inscripción en el Registro de la Propiedad.

En definitiva, la Administración puede, atendiendo a las específicas condiciones estructurales de localización, altura y usos de solares o áreas, autorizar una mayor edificabilidad que la concedida con carácter general: un aprovechamiento excepcional o por exceso. La condición previa para poder aprovechar esta edificabilidad será obtener la superficie o volumen edificable que falta, haciéndola proceder de aquellos otros solares que el Plan correspondiente haya calificado como zonas de equipamiento, espacio libre, etc.



Ahora bien, en la práctica es frecuente que la transferencia de aprovechamiento no pueda aplicarse a otro solar inmediatamente, bien por no existir ningún excedente susceptible de ser compensado, porque no haya acuerdo o porque no coincida exactamente el excedente disponible con el aprovechamiento a transferir. En estos casos aparece la figura de la "reserva de aprovechamiento". Dicha figura permite a la Administración obtener la cesión de forma anticipada del suelo dotacional, del que se desagrega su aprovechamiento, que retiene el propietario cedente a efectos de transferirlo cuando se den las condiciones que lo permitan.

El aprovechamiento reservado es susceptible de posteriores negocios jurídicos de transferencia o de gravamen, estableciendo las leyes autonómicas el principio de que el Ayuntamiento que aceptó la reserva, no podrá luego oponerse a la transferencia de la misma. Tal y como el consultante afirma, los derechos adquiridos se pueden enajenar o aplicar a futuras construcciones de la propia inmobiliaria.

Desde una perspectiva estrictamente contable la cuestión a dilucidar es el adecuado tratamiento contable de esta figura que surge de la cesión del solar. Esto es, la empresa consultante, promotora inmobiliaria, cede un inmueble que estará reconocido en su contabilidad como existencias, recibiendo como contraprestación derechos de aprovechamiento excepcional.

A partir de estos antecedentes, para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos cabría traer a colación por analogía lo dispuesto en la norma cuarta apartado 2.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias:

"Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida".

Igualmente, se debería considerar el criterio publicado por este Instituto en la consulta 8 del BOICAC nº 15, de diciembre de 1993, sobre la cesión de solares y edificaciones realizadas en aplicación de la normativa urbanística.



La mencionada consulta da una respuesta contable a la cesión de un solar o parte de este como consecuencia de la normativa urbanística, sin contraprestación por parte de la Administración Pública, o bien a cambio de poder incrementar el volumen construido de determinados solares. En la respuesta se concluye que si se pacta con dicho Ente la cesión de construcciones futuras, con objeto de poder incrementar el volumen construido en determinados solares de acuerdo con las normas vigentes, provocará igualmente que el coste de las mismas se integre como un mayor valor del resto de las construcciones.

El caso que ahora se plantea es similar a la situación analizada en la consulta 8 del BOICAC nº 15: se entrega un terreno a cambio de la posibilidad de incrementar el volumen construido en determinados solares. Ahora bien, dicha posibilidad se instrumenta jurídicamente mediante la figura de la reserva de derechos de aprovechamiento que introduce nuevos elementos a considerar en su reflejo contable.

Tal y como se ha comentado, los derechos de aprovechamiento son susceptibles de ser enajenados y gravados. Por lo tanto, a la vista de su régimen jurídico los derechos de aprovechamiento se configuran como un activo susceptible de un uso propio o diferenciado del solar del que traen causa. En ellos se aprecia que concurren los elementos que caracterizan la definición de activo contemplado en el apartado 4º de la primera parte del PGC como los criterios de identificabilidad definidos en la norma de registro y valoración 5ª sobre el inmovilizado intangible: son separables y surgen de derechos legales o contractuales. A pesar de su naturaleza intangible, la clasificación en el balance, como la de cualquier otro activo, estará condicionada por el destino o función que vaya a cumplir en el proceso productivo de la empresa; de acuerdo con la descripción de la operación que ha realizado el consultante, los citados derechos se mostrarán formando parte de la existencias.

Por lo tanto, la cesión del terreno a cambio de la reserva de aprovechamiento deberá contabilizarse como una permuta de existencias por su valor razonable, pero sin que proceda el reconocimiento de un ingreso en aplicación de la regla contenida en la NRV 14ª, apartado 1, del PGC en cuya virtud no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Adicionalmente, considerando la naturaleza abstracta del derecho recibido, la "reserva de aprovechamiento" se deberá valorar por el valor contable del bien entregado.