

# Tratamiento contable de la venta de unas parcelas (NRV 4.ª)

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 118, de junio de 2019

**Javier López Aguilar**

*Profesor del CEF.-*

## Extracto

- I Análisis práctico del tratamiento contable de la venta de unas parcelas.

## Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la venta de unas parcelas.

## Respuesta:

La entidad consultante forma parte de un grupo que se dedica al sector turístico y su actividad consiste en construir y adquirir inmuebles para su arrendamiento a otras empresas del grupo.

La sociedad es propietaria del edificio que constituyen las oficinas y sede social del grupo y que arrienda a otras sociedades del mismo grupo. La sociedad adquirió cinco parcelas urbanas colindantes en un polígono industrial de reciente desarrollo.

El destino del terreno adquirido era la construcción de la nueva sede social corporativa del grupo, recuperando la inversión a través del arrendamiento a distintas sociedades del grupo como venía haciendo hasta la fecha. A tales efectos la sociedad encargó la redacción de un proyecto básico de construcción de un edificio de oficinas, solicitó presupues-

tos de ejecución de dicho proyecto básico y tramitó y obtuvo la correspondiente licencia municipal de obras en relación con tres de las cinco parcelas adquiridas, quedando el resto como reserva de suelo para futuras ampliaciones de las oficinas. La consultante señala que el inicio de la construcción de las oficinas se ha demorado durante cerca de cuatro años, debido a diferentes modificaciones del proyecto.

No obstante, antes de iniciarse las obras de construcción, la sociedad ha recibido una oferta de compra que doblaba el precio de adquisición y ha vendido los solares. El año anterior a la venta la sociedad había obtenido la renovación de la licencia de obra.

La consulta versa sobre si, en aplicación del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y su normativa de desarrollo, la transacción de venta de dichos solares se debe tratar como un ingreso ordinario dentro del importe neto de la cifra de negocios o como un beneficio por enajenación de inmovilizado.

Por otro lado, se plantea si la respuesta sería diferente para los dos solares contiguos y adquiridos y enajenados conjuntamente que no se incluían en el proyecto para la construcción del edificio de la sede corporativa del grupo, a la espera de definir su destino dentro de la actividad ordinaria de la sociedad.

Las inversiones inmobiliarias se definen en la quinta parte del PGC, subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias», como:

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

A los efectos del tratamiento contable, la norma de registro y valoración 4.<sup>a</sup>, «Inversiones inmobiliarias», estipula que los criterios contenidos en las normas de registro y valoración 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup>, relativas al inmovilizado material, también se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

Sobre esta materia, en desarrollo del PGC se ha publicado 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 cuya norma quinta se dedica a las inversiones inmobiliarias.

En el apartado 1, «Definición», de esta norma quinta se expresa lo siguiente:

1. Son inversiones inmobiliarias las definidas en el Plan General de Contabilidad como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o

b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

2. Los terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inversión inmobiliaria. Asimismo, los inmuebles que estén en proceso de construcción o mejora para su uso futuro como inversiones inmobiliarias, se calificarán como tales.

3. En aquellos casos en los que un inmueble se destine tanto para la generación de plusvalías o rentas como para la producción o suministro de bienes o servicios, incluyendo su utilización para fines administrativos, resultarán de aplicación de forma separada los criterios establecidos en las normas primera a cuarta inclusive de esta resolución y en la norma quinta siempre que los distintos componentes puedan ser vendidos de forma independiente. En caso contrario, el inmueble solo podrá calificarse como inversión inmobiliaria cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

4. La prestación de servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble no impedirá su tratamiento como inversión inmobiliaria en la medida en que dichos servicios puedan ser calificados como poco significativos en relación al contrato global.

Por su parte, en el apartado 3, «Cambio de destino», de la citada norma quinta se indica que:

### 3.2 Reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa inicie una obra encaminada a producir una transformación sustancial del inmueble con la intención de venderlo. Si se decide enajenar o disponer por otra vía del inmueble, sin llevar a cabo una obra sustancial con carácter previo, el inmueble se seguirá considerando una inversión inmobiliaria. Asimismo, si la entidad inicia una obra sobre una inversión inmobiliaria que no tiene por objeto el cambio de la utilidad o función desempeñada por el activo, no procederá su reclasificación durante la nueva etapa de desarrollo.

En conclusión, si las parcelas no se poseen para su venta en el curso ordinario de las actividades de la empresa, la enajenación de las fincas destinadas a su arrendamiento no debe producir un cambio de destino manteniéndose el activo como inversión inmobiliaria y, por tanto, el resultado de la operación no debería recogerse como importe de la cifra de negocios en la cuenta de pérdidas y ganancias. La misma solución cabría otorgar a las dos fincas colindantes adquiridas y enajenadas conjuntamente que no se incluían en el proyecto para la construcción del edificio de la sede corporativa del grupo.

A mayor abundamiento se informa acerca de qué debe entenderse por «poseer un inmueble para su venta en el curso ordinario de las actividades de la empresa», en la consulta 1 publicada en el BOICAC 96, de diciembre de 2013 (NFC049787), se incluye la siguiente explicación:

Adicionalmente, en desarrollo de esta definición puede concluirse que si el modelo de negocio de la empresa consiste en la tenencia de inmuebles con el objetivo de obtener ganancias en el largo plazo, a la espera de que se produzca una variación en su valor razonable que le permita obtener una adecuada rentabilidad, dichos inmuebles se calificarán como inversiones inmobiliarias porque en estos casos será difícil identificar un ciclo normal de explotación. Esta conclusión no varía si el inmueble está en proceso de construcción o mejora.

Por el contrario, si los inmuebles se adquieren con el propósito de venderlos en el curso ordinario de las actividades del negocio o bien se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su enajenación en el corto plazo o para concluir su desarrollo inmobiliario y proceder a su venta, estos activos se calificarán como existencias.

### Ejemplo

La sociedad XXX forma parte de un grupo y su actividad consiste en construir y adquirir inmuebles para su arrendamiento a otras empresas del grupo. Es propietaria del edificio que constituyen las oficinas y sede social del grupo y que arrienda a otras sociedades del mismo grupo.

XXX adquirió seis parcelas urbanas colindantes en un polígono industrial por un importe de 7.200.000 euros. El destino de estas era la construcción de la nueva sede social del grupo, recuperando la inversión mediante el arrendamiento a las distintas sociedades del grupo. Incurrió en unos costes de 250.000 euros por la redacción de un proyecto de construcción de un edificio de oficinas y por la correspondiente licencia municipal de obras en relación con tres de las seis parcelas adquiridas, quedando el resto para futuras ampliaciones.

Transcurridos cinco años sin haberse iniciado la construcción debido a diferentes modificaciones del proyecto, la sociedad XXX ha recibido una oferta de compra por dichas parcelas por un importe de 14.000.000 de euros y ha enajenado las mismas.

Previo a su enajenación, la sociedad obtuvo la renovación de la licencia de obra.

*Se pide:*

Realizar los asientos en la sociedad XXX.

**Solución**

En la fecha de adquisición de las parcelas la entidad XXX procede a darlas de alta como inversión inmobiliaria, al ser su destino la obtención de rentas mediante su arrendamiento (NRV 4.<sup>a</sup> del PGC).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	7.200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200.000

Por los costes incurridos en el proyecto y en las licencias, se incrementa el valor de la inversión (NRV 4.<sup>a</sup> que nos remite a las NRV 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> del PGC).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	250.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		250.000

Transcurridos cinco años se recibe una oferta de compra y la entidad procede a la enajenación de las mismas. Tal como nos indica la consulta, este hecho no provoca en ningún caso la reclasificación de las mismas (manteniendo este criterio para aquellas que no habían sido incluidas en el proyecto, pero su destino seguía siendo el mismo en el futuro), debiéndose mantener como inversión inmobiliaria y, por tanto, el resultado no debe reconocerse como importe neto de la cifra de negocios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	14.000.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		7.450.000
772	Beneficios procedentes de inversiones inmobiliarias		6.550.000