

Tratamiento contable de la cesión de activos consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un ayuntamiento

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 113, de marzo de 2018

María Pilar García Giménez

Profesora del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de terrenos propiedad de la sociedad al ayuntamiento, como de las obras a realizar sobre los mismos y de los gastos de conservación de la urbanización, así como acerca del reflejo contable del pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico.



Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la cesión de activos y otras actuaciones como consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un ayuntamiento.

Respuesta:

La sociedad propietaria de un complejo hotelero que cuenta con una parte edificada correspondiente a dos hoteles y otra destinada a piscina, jardines y zona de aparcamiento suscribe un convenio urbanístico con un ayuntamiento, en virtud del cual se compromete a realizar una serie de actuaciones que incluyen la cesión de terrenos a favor del ayuntamiento una vez realizadas las obras de urbanización sobre los mismos y su conservación hasta la recepción por parte del ayuntamiento.

Además, la sociedad se compromete a la cesión del terreno necesario para el incremento del aprovechamiento urbanístico establecido en la legislación aplicable materializada en el pago de su equivalente en metálico, así como a la renovación integral del establecimiento turístico y su conservación en las condiciones requeridas por la normativa sectorial.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de los hechos descritos: tanto de la cesión de los terrenos propiedad de la sociedad al ayuntamiento, como de las obras a realizar sobre los mismos y de los gastos de conservación de la urbanización, así como acerca del reflejo contable del pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico.

La interpretación de este Instituto sobre el tratamiento contable de los gastos de urbanización incurridos por una empresa con posterioridad a su implantación e inicio de la actividad está publicada en la consulta 2 del BOICAC 16, de marzo de 1994, en los siguientes términos:

Los gastos de urbanización de los terrenos propiedad de una empresa, cuya urbanización se realiza a través de una Junta de Compensación creada al efecto, serán considerados como mayor valor de los mismos con el límite del valor de mercado,

de acuerdo con la norma de valoración número tres apartado a) Solares sin edificar, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad.

Para el caso concreto de una empresa instalada con anterioridad a la urbanización de un polígono industrial a través de una Junta de Compensación, los importes destinados a dicho fin podrán ser considerados como mayor valor de los terrenos propiedad de la misma, siempre que, de acuerdo con el apartado f) de la norma de valoración citada anteriormente, supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil. A estos efectos la Resolución de este Instituto de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material desarrollan los criterios contenidos en la norma de valoración citada; concretamente la norma tercera define, entre otros, los conceptos de ampliación y mejora del inmovilizado, indicando:

«1. La “ampliación” consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.»

Permitiendo para estos casos que el incremento de valor del activo se establezca de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

Si por el contrario los gastos de urbanización no produjeran un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, deberán tratarse como gastos del ejercicio.

En este mismo sentido, la norma segunda, apartado 2.3, «Ampliación y mejora del inmovilizado material», punto 3, letra c), de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, y publicada en desarrollo del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa lo siguiente:

c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

En la letra a) se aclara que para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes: a) Aumento de su capacidad de producción; b) Mejora sustancial en su productividad, o c) Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Por tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo su importe recuperable.

Por lo que se refiere a la cesión de solares y edificaciones realizadas por una empresa en aplicación de la normativa urbanística, la interpretación de este Instituto está publicada en la consulta 8 del BOICAC 15, de diciembre de 1993, en los siguientes términos:

En relación con la segunda cuestión relativa a la parte de los solares cedidos sin contraprestación a una Administración pública, debe imputarse como mayor coste de la construcción, sin perjuicio de que si se supera el valor de mercado de la misma, se registre la oportuna corrección valorativa.

Por otra parte, 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, teniendo en cuenta, en todo caso, que si supera el valor de mercado habrá de registrarse la oportuna corrección valorativa.

En aplicación de este criterio, el pago en metálico a que se refiere la consulta por el incremento del aprovechamiento urbanístico también se contabilizará como un mayor valor del terreno.

El resto de inversiones no relacionadas con el incremento de valor del terreno, como las obras de renovación del establecimiento turístico, se contabilizarán siguiendo los criterios regulados en la norma segunda, apartado 2, «Actuaciones sobre el inmovilizado material», de la RICAC de 1 de marzo de 2013.

Ejemplo 1. Obras de urbanización a realizar sobre unos terrenos

La compañía Fernández, Gómez y Asociados es la propietaria del hotel Las Golondrinas, situado en la localidad de Salou (Tarragona). Al estar ubicado algo apartado del centro de la localidad, va a ser necesaria una urbanización de los terrenos colindantes, propiedad también de Fernández, Gómez y Asociados para construir un aparcamiento, un jardín mediterráneo, un paseo con vistas al mar al que se va a dotar de bancos, farolas y barandillas y desde el que se podrá acceder a una escalera excavada en los acantilados para facilitar el acceso a una pequeña cala para que puedan ser de aprovechamiento municipal y no solo de los clientes alojados en el hotel.

Con estas actuaciones se pretende buscar un nicho de mercado no explotado todavía, el de la población residente en Salou a la que se pretende atraer con estas mejoras al restaurante del hotel.

El hotel se encuentra situado en unos terrenos que costaron 25.000.000 de euros y la construcción está registrada por un valor de 85.000.000 de euros.

El coste de la urbanización se eleva finalmente a 5.000.000 de euros.

El valor de mercado del terreno es de:

- 35.000.000 de euros.
- 28.000.000 de euros.

Solución

La empresa se encuentra instalada en el terreno en el momento de urbanizarlo. Las obras de urbanización previstas van a considerarse como mejoras, puesto que incrementan la productividad del hotel, en el sentido de que facilitan mayores ingresos al darle más salida al restaurante.

Por este motivo van a contabilizarse como mayor valor del terreno.

Caso a)

Una vez realizada la urbanización no se supera el valor de mercado del terreno.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	5.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000.000

Caso b)

Una vez realizada la urbanización se supera el valor de mercado del terreno.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.000.000	
622	Reparaciones y conservación	2.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000.000

En este segundo caso el valor de mercado del terreno actúa como límite para la activación de las obras. El exceso de valor se contabiliza como un gasto.

Ejemplo 2. Gastos de conservación de la urbanización hasta su recepción por el ayuntamiento

Mientras no se produzca la cesión de los terrenos al ayuntamiento, Fernández, Gómez y Asociados corren con los gastos de mantenimiento de las nuevas instalaciones. Para mantenerlas en perfecto estado, deciden que el personal de mantenimiento del hotel y sus jardineros se ocupen de ello. La cesión está prevista hacerla el día del patrón de la localidad. Hasta esa fecha, los gastos en que se ha incurrido han sido los siguientes:

• Sueldos y salarios	40.000 euros
• Materiales (de los que la empresa lleva inventario)	15.000 euros
• Suministros	12.000 euros

Todos los gastos han sido pagados en las fechas correspondientes.

Solución

Cuando una vez terminada la urbanización sea necesario someter las instalaciones a un mantenimiento durante el periodo de tiempo que va desde la finalización de la instalación hasta que el ayuntamiento efectúe la recepción de los terrenos, este mantenimiento debe contabilizarse como un gasto por naturaleza. El motivo de que no se active es que no está aportando mayor valor a las obras de urbanización (no incrementa su capacidad de producción, su productividad ni alargan la vida útil).

Por los gastos de mantenimiento de lo urbanizado que va a ser cedido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	40.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos	15.000	
628	Suministros	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		67.000

Ejemplo 3. Cesión de los terrenos propiedad de la sociedad que realizó la urbanización al ayuntamiento

La compañía Fernández, Gómez y Asociados cede al Ayuntamiento de Salou los terrenos ya urbanizados. Una vez terminadas las actuaciones, el hotel se revalorizó y su valor en el mercado es de:

- a) 90.000.000 de euros.
- b) 88.000.000 de euros.

Solución

La cesión de los terrenos una vez efectuada la urbanización al ayuntamiento se regula en la consulta 8 del BOICAC 15, de diciembre de 1993 (NFC002607), relativa a las adquisiciones de solares a cambio de construcciones futuras realizados por empresas inmobiliarias y la cesión de solares y edificaciones realizadas en aplicación de la normativa urbanística. Se establece que, en el caso de una cesión de solares sin contraprestación a una Administración pública, debe imputarse como mayor coste de la construcción, sin perjuicio de que, en caso de superarse el valor de mercado de la construcción, se contabilice una corrección valorativa.

Por la entrega del terreno al Ayuntamiento de Salou:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	5.000.000	
210	Terrenos y bienes naturales		5.000.000

Caso a)

No hay que hacer ningún apunte contable adicional porque el valor de la construcción se eleva a $85.000.000 + 5.000.000 = 90.000.000$, valor coincidente con el de mercado.

Caso b)

Hay que dotar una corrección valorativa porque el valor contable de la construcción (90.000.000) es superior al valor de mercado (88.000.000).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (90.000.000 – 88.000.000)	2.000.000	
2911	Deterioro de valor de construcciones		2.000.000

Ejemplo 4. Pago en metálico para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico

El Ayuntamiento de Salou, una vez realizada la urbanización de los terrenos colindantes al hotel, tiene un plan municipal para construir un nuevo polideportivo. Para ello, adquirirá unos

terrenos situados más allá de la propiedad de Fernández, Gómez y Asociados y que son propiedad de don Antonio Guzmán Prieto. El valor de los terrenos se eleva a 3.500.000 euros.

La sociedad Fernández, Gómez y Asociados comprometida con el plan urbanístico de la zona adquiere los terrenos cediéndolos en el momento de la compraventa al Ayuntamiento de Salou.

Gracias a esta nueva iniciativa, el valor de mercado de los terrenos de Fernández, Gómez y Asociados es de 50.000.000 de euros.

Se pide:

Contabilizar la adquisición sin tener en cuenta posibles deterioros dotados con anterioridad.

Solución

El tratamiento contable está recogido en la consulta 8 del BOICAC 15, de diciembre de 1993, ya mencionada. En ella se establece que si se pacta con la Administración pública una cesión de construcciones futuras, el coste de las mismas se integrará como un mayor valor del resto de construcciones. En este caso también se establece un límite, que es el valor de mercado. Si se superara, habría que registrar la oportuna corrección valorativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, en la consulta 2 del BOICAC 113 (NFC067997), se establece que el pago en metálico realizado para cumplir con la cesión del incremento del aprovechamiento urbanístico, también se contabilizará como un mayor valor del terreno.

Por la compra de los terrenos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.500.000

Una vez hecho este asiento, el valor contable de los terrenos es de 25.000.000 (valor inicial) + 5.000.000 (urbanización) – 5.000.000 (cesión al ayuntamiento) + 3.500.000 (nueva cesión de terrenos para el polideportivo) = 28.500.000 euros.

El valor de coste no supera el de mercado (50.000.000) por lo que no se debe dotar deterioro de valor.

El último punto que plantea la consulta es el de la renovación del establecimiento turístico que debe registrarse atendiendo a la norma segunda, apartado 2, de la RICAC de 1 de marzo de 2013. Según esta norma la renovación del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

Debe contabilizarse y valorarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Capitalizando el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción.
- b) Se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, reconociendo un resultado por esta operación.
- c) Si se entregasen elementos sustituidos durante el proceso de renovación a cambio de elementos nuevos, se debe aplicar lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.
- d) Si la renovación afectase a una parte de inmovilizado cuyo valor contable no puede identificarse con claridad, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

Ejemplo 5. Renovación del establecimiento turístico

El hotel Las Golondrinas fue construido hace 20 años y debe hacerse una profunda renovación de los aseos de las habitaciones, los aseos de uso general y la cocina del restaurante. Además, todo el mobiliario va a ser cambiado para adaptarlo a los gustos actuales.

El mobiliario tuvo un coste de 500.000 euros hace 10 años (se renovó en su momento) y se encuentra totalmente amortizado. El mobiliario nuevo supone un importe de 800.000 euros.

En cuanto a los aseos y la cocina, se desconoce su coste porque se integraron dentro del valor de la construcción. La renovación que va a hacerse en este momento va a tener un importe de 4.000.000 de euros. Al hotel se le consideró una vida útil de 80 años en su momento para determinar su ritmo de amortización.

El tipo de interés que se juzga adecuado para las valoraciones es el 4%.

Se pagan por bancos todas las inversiones relacionadas con la renovación.

Se pide:

Contabilizar la renovación del hotel Las Golondrinas.

Solución

En primer lugar, vamos a dar de baja el mobiliario:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2816	Amortización acumulada de mobiliario	500.000	
216	Mobiliario		500.000



Por la compra del mobiliario nuevo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		800.000

Vamos a calcular el valor contable de los sanitarios y la cocina teniendo en cuenta lo establecido por la RICAC en el caso de que se desconozca el valor de adquisición de los activos objeto de renovación:

$$4.000.000 \times (1,04)^{-20} = 1.825.547,79$$

Y este importe tiene una amortización acumulada de:

$$1.825.547,79/80 \times 20 = 456.386,95$$

Por la baja de estos elementos de inmovilizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada de construcciones	456.386,95	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	1.369.160,84	
211	Construcciones		1.825.547,79

Esto afectará a las sucesivas amortizaciones de la construcción.

Por el pago por los elementos de los aseos y la cocina:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
215	Otras instalaciones	4.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000.000