



NOTA TÈCNICA
Desembre 2016

**Tractament comptable de la cessió
d'un terreny a canvi de la reserva
d'aprofitament. BOICAC N° 101:
Consulta 2**

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat d'ACCID

Plantejament consulta

La consultant, que té per activitat principal la promoció immobiliària d'edificacions, va a procedir a la transmissió a un Ajuntament mitjançant cessió o conveni públic, d'un sòl dotacional amb aprofitament urbanístic a canvi de la denominada “reserva d'aprofitament”, que serà aplicable als excedents de futures promocions o alienable a tercers mitjançant compravenda.

La consulta versa sobre l'adequat tractament comptable de la cessió, així com de la posterior alienació del citat aprofitament urbanístic, bé en virtut de la seva futura aplicació o bé per la seva alienació a tercers.

Des d'un punt de vista comptable la qüestió a dilucidar és l'adequat tractament d'aquesta figura que sorgeix de la cessió del solar. Això és, l'empresa consultant, promotora immobiliària, cedeix un immoble que estarà reconegut en la seva comptabilitat com a existències, rebent com a contraprestació drets d'aprofitament excepcional.

Resposta

En la seva resposta, l'ICAC fa bàsicament dues referències normatives:

- En primer lloc, fa referència a l'apartat 2.2 de la Resolució d'1 de març de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, que recull el tractament comptable en cas de baixa per expropiació forçosa. Sobre la base del mateix, en donar-se de baixa l'actiu per la seva posada a disposició, es reconeixerà el corresponent resultat en el compte de pèrdues i guanys per la diferència entre el valor net comptable del ben disposat i la contraprestació rebuda.

- Seguidament fa referència a la Consulta 8 del BOICAC 15, de 1993. Aquesta consulta respon a dues qüestions relacionades amb el negoci immobiliari. En la segona d'elles es tracta una operació similar a l'analitzada en l'actual consulta, arribant a la conclusió que el seu tractament seria el de registrar el cost de l'actiu cedit com a major valor de la construcció addicional que la societat podrà dur a terme en el solar amb increment de volum permès. L'única diferència entre aquesta consulta i

la recollida en la Consulta 8 del BOICAC 15 és que en l'actual el dret a una major construcció no s'assigna a una construcció en concret, sinó que s'instrumenta mitjançant la figura de la reserva de drets d'aprofitament.

Partint d'aquesta consulta de 1993, l'ICAC, **en la seva resposta, aclareix** diversos punts sobre el seu tractament comptable:

- Que efectivament **la reserva de drets d'aprovisionament compleix la definició d'actiu i de identificabilitat**, sobre la base de les definicions del Pla.
- Que, malgrat la seva naturalesa intangible, **la classificació en el balanç vindrà determinada per la seva destinació** que, d'acord amb l'exposició del cas de la consulta, en aquest cas seria el del seu registre en existències per tractar-se d'una promotora immobiliària.

Conclou finalment que la cessió del terreny a canvi de la reserva de drets d'aprofitament **haurà de tenir el següent tractament comptable:**

- **Permuta d'existències** pel seu valor raonable, **sense que procedeixi el reconeixement d'un ingrés ni el seu cost de venda associat**. Seria assimilable a les operacions d'intercanvi de certes matèries primeres o gas, on dos proveïdors poden intercanviar-se existències per atendre certes necessitats puntuals de demanda, que per localització o disponibilitat no podrien assumir directament.
- **S'haurà de valorar el dret rebut pel valor comptable del ben lliurat.**

Anàlisi de la resposta

La resposta és específica per l'especificitat d'alguns dels seus elements:

- Es lliura i s'obté un actiu que es considera existències.
- Es desconeix exactament l'actiu que s'obtindrà; el dret de reserva d'aprofitament no és l'actiu que finalment s'obtindrà, sinó un actiu temporal que ha de servir per obtenir l'actiu o dret definitiu.

Atès que els actius intercanviats tindran la consideració d'existències, **no cal reconèixer cap impacte en el compte de pèrdues i guanys excepte si:**

- **Les existències lliurades tinguessin correccions valoratives associades,** aquestes haurien de ser objecte de reversió, en la mesura en què el valor net realitzable de les existències rebudes (la reserva de dret d'aprovisionament) sigui superior al valor comptable previ de les existències lliurades. No obstant això, serà difícil obtenir una valoració d'uns drets sobre un immoble del que encara no es coneix quin serà. En la consulta es fa referència a la “naturalesa abstracta” del dret rebut per valorar-ho pel valor comptable del ben lliurat.
- **L'actiu a obtenir en el futur no tingués la consideració d'existència.** Podria ser el cas, per exemple, si es volgués destinar un futur actiu adquirit a situar els serveis corporatius de la societat.
- **La permuta no anés d'elements de naturalesa similar.** Tindran naturalesa similar en la mesura en què els actius tinguin la mateixa qualificació urbanística, mateix ús, localització similar i aprofitament similar. En aquest cas podria entendre's que es realitza una venda i una compra, amb el corresponent impacte potencial en el compte de resultats. No obstant això, per les pròpies característiques de la reserva de dret d'aprofitament, no és a priori determinable quin actiu va a obtenir la societat, però sí que haurà de ser d'un valor similar a l'actiu cedit. D'un altre costat, també és discutible que la naturalesa sigui no comercial quan la societat va intercanviar un actiu conegut i potser amb una previsió de fluxos futur, per un dret que al moment de l'intercanvi no presenta uns fluxos visibles.

Sobre la base d'aquests dos últims punts, la Consulta 3 del BOICAC 91 disposa que la baixa de l'actiu cedit formaria part de la xifra de negocis de la societat (en el segon cas si la permuta es considerés comercial).

Qüestió diferent hagués estat la transmissió d'un element d'immobilitzat. En aquesta anàlisi la determinació del caràcter comercial o no de la permuta hauria tingut una importància molt major, amb possibles impactes en el compte de resultats sobre la base de les conclusions que resultessin de la seva anàlisi.

Segons la NRV 3ª de Resolució d'1 de març de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, al seu apartat 2 es defineix què s'entendrà per permuta, i les pautes a seguir per concloure sobre el seu caràcter comercial o no.

NIIF

No s'identifiquen diferències rellevants respecte del tractament anteriorment descrit sota PGC. Així es desprèn del paràgraf §12 de la NIC 18 de reconeixement d'ingressos i del paràgraf §27 de la NIC 40 Inversions Immobiliàries:

*“NIC18.12 When goods or services are exchanged or swapped for goods or services which are of a similar nature and value, **the exchange is not regarded as a transaction which generates revenue.** This is often the case with commodities like oil or milk where suppliers exchange or swap inventories in various locations to fulfil demand on a timely basis in a particular location. **When goods are sold or services are rendered in exchange for dissimilar goods or services, the exchange is regarded as a transaction which generates revenue.** The revenue is measured at the fair value of the goods or services received, adjusted by the amount of any cash or cash equivalents transferred. When the fair value of the goods or services received cannot be measured reliably, the revenue is measured at the fair value of the goods or services given up, adjusted by the amount of any cash or cash equivalents transferred.”*

“NIC40. 27 One or more investment properties may be acquired in exchange for a non-monetary asset or assets, or a combination of monetary and non-

*monetary assets. The following discussion refers to an exchange of one non-monetary asset for another, but it also applies to all exchanges described in the preceding sentence. **The cost of such an investment property is measured at fair value unless (a) the exchange transaction lacks commercial substance or (b) the fair value of neither the asset received nor the asset given up is reliably measurable.** The acquired asset is measured in this way even if an entity cannot immediately derecognise the asset given up. If the acquired asset is not measured at fair value, its cost is measured at the carrying amount of the asset given up.”*

Referències Normatives

- Real Decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel que s'aprova el Pla General de Comptabilitat (Part Primera, apartat 4; Part Segona, NRV 5ª; Part Segona, NRV 14ª).
- Resolució d'1 de març de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la que es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries (Part Quarta, apartat 2.2; Part Tercera, apartat 2).
- BOICAC 15, Consulta 8, de desembre de 1993.
- BOICAC 91, Consulta 3.
- NIC 18 Ingressos ordinaris.
- NIC 40 Inversions immobiliàries.