



**NOTA TÉCNICA**  
**Diciembre 2016**

**Tratamiento contable de la cesión  
de un terreno a cambio de la  
reserva de aprovechamiento.  
BOICAC N° 101: Consulta 2**

**Comisión de Contabilidad y Fiscalidad de ACCID**

## **Planteamiento consulta**

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.

Desde un punto de vista contable la cuestión a dilucidar es el adecuado tratamiento 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.

## **Respuesta**

En su respuesta, el ICAC hace básicamente dos referencias normativas:

- En primer lugar, hace referencia al 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, que recoge el tratamiento contable en caso de baja por expropiación forzosa. En base al mismo, al darse de baja el activo por su puesta a disposición, se reconocerá el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre el valor neto contable del bien dispuesto y la contraprestación recibida.
- Seguidamente hace referencia a la Consulta 8 del BOICAC 15, de 1993. Dicha consulta responde a dos cuestiones relacionadas con el negocio inmobiliario. En

la segunda de ellas se trata una operación similar a la analizada en la actual consulta, llegando a la conclusión de que su tratamiento sería el de registrar el coste del activo cedido como mayor valor de la construcción adicional que la sociedad podrá llevar a cabo en el solar con incremento de volumen permitido. La única diferencia entre esta consulta y la recogida en la Consulta 8 del BOICAC 15 es que en la actual el derecho a una mayor construcción no se asigna a una construcción en concreto, sino que se instrumenta mediante la figura de la reserva de derechos de aprovechamiento.

Partiendo de esta consulta de 1993, el ICAC, **en su respuesta, aclara** varios puntos acerca de su tratamiento contable:

- Que efectivamente **la reserva de derechos de aprovisionamiento cumple la definición de activo y de identificabilidad**, en base a las definiciones del Plan.
- Que, a pesar de su naturaleza intangible, **la clasificación en el balance vendrá determinada por su destino** que, de acuerdo con la exposición del caso de la consulta, en este caso sería el de su registro en existencias por tratarse de una promotora inmobiliaria.

Concluye finalmente que la cesión del terreno a cambio de la reserva de derechos de aprovechamiento **deberá tener el siguiente tratamiento contable:**

- **Permuta de existencias** por su valor razonable, **sin que proceda el reconocimiento de un ingreso ni su coste de venta asociado**. Sería asimilable a las operaciones de intercambio de ciertas materias primas o gas, donde dos proveedores pueden intercambiarse existencias para atender ciertas necesidades puntuales de demanda, que por localización o disponibilidad no podrían asumir directamente.
- **Se deberá valorar el derecho recibido por el valor contable del bien entregado.**

## Análisis de la respuesta

La respuesta es específica por la especificidad de algunos de sus elementos:

- Se entrega y se obtiene un activo que se considera existencias.
- Se desconoce exactamente el activo que se obtendrá; el derecho de reserva de aprovechamiento no es el activo que finalmente se obtendrá, sino un activo temporal que tiene que servir para obtener el activo o derecho definitivo.

Dado que los activos intercambiados tendrán la consideración de existencias, **no cabe reconocer ningún impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias excepto si:**

- **Las existencias entregadas tuvieran correcciones valorativas asociadas**, éstas deberían ser objeto de reversión, en la medida en que el valor neto realizable de las existencias recibidas (la reserva de derecho de aprovisionamiento) sea superior al valor contable previo de las existencias entregadas. No obstante, será difícil obtener una valoración de unos derechos sobre un inmueble del que aún no se conoce cuál será. En la consulta se hace referencia a la “naturaleza abstracta” del derecho recibido para valorarlo por el valor contable del bien entregado.
- **El activo a obtener en el futuro no tuviese la consideración de existencia.** Podría ser el caso, por ejemplo, si se quisiera destinar un futuro activo adquirido a ubicar los servicios corporativos de la sociedad.
- **La permuta no fuese de elementos de naturaleza similar.** Tendrán naturaleza similar en la medida en que los activos tengan la misma calificación urbanística, mismo uso, localización similar y aprovechamiento similar. En este caso podría entenderse que se realiza una venta y una compra, con el correspondiente impacto potencial en la cuenta de resultados. No obstante, por las propias características de la reserva de derecho de aprovechamiento, no es a priori determinable qué activo va a obtener la sociedad, pero sí que deberá ser de un valor similar al activo cedido. De otro lado, también es discutible que la naturaleza sea no comercial cuando la sociedad intercambió un activo conocido y quizás con una previsión de flujos futuro, por un derecho que en el momento del intercambio no presenta unos flujos visibles.

En base a estos dos últimos puntos, la Consulta 3 del BOICAC 91 dispone que la baja del activo cedido formaría parte de la cifra de negocios de la sociedad (en el segundo caso si la permuta se considerara comercial).

**Cuestión distinta hubiese sido la transmisión de un elemento de inmovilizado.** En dicho análisis la determinación del carácter comercial o no de la permuta habría tenido una importancia mucho mayor, con posibles impactos en la cuenta de resultados en base a las conclusiones que resultasen de su análisis.

Según la NRV 3ª de 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, en su apartado 2 se define qué se entenderá por permuta, y las pautas a seguir para concluir acerca de su carácter comercial o no.

## NIIIF

**No se identifican diferencias relevantes respecto del tratamiento anteriormente descrito bajo PGC.** Así se desprende del párrafo §12 de la NIC 18 de reconocimiento de ingresos y del párrafo §27 de la NIC 40 Inversiones Inmobiliarias:

*“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.”*

## Referencias Normativas

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Parte Primera, apartado 4; Parte Segunda, NRV 5ª; Parte Segunda, NRV 14ª).
- 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 (Parte Cuarta, apartado 2.2; Parte Tercera, apartado 2).
- BOICAC 15, Consulta 8, de diciembre de 1993.
- BOICAC 91, Consulta 3.
- NIC 18 Ingresos ordinarios.
- NIC 40 Inversiones inmobiliarias.