

## Comentari tècnic sobre consulta ICAC

**Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4)**

**Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat d' ACCID**

### INTRODUCCIÓ

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) va publicar en el seu butlletí oficial número 96 la consulta 1 que duia per títol “Sobre el tractament comptable dels costos d'urbanització d'un terreny sobre el que està constituït un dret de superfície”.

Així, en la consulta es descriu un dret de superfície amb les següents característiques:

- La superficiària construirà un hotel que explotará durant el termini del dret de superfície (40 anys).
- La contraprestació de la superfície és tant el canon mensual com la futura reversió de la propietat de la construcció.
- Les despeses del desenvolupament urbanístic les pagarà la consultant.

Davant, d'aquesta situació es pregunta sobre el tractament d'aquestes despeses. L'ICAC no només analitza aquestes despeses sinó que aprofundeix en un aspecte del contracte de superfície que creiem que resulta rellevant.

## **POSICIONAMENT DE L'ICAC**

L'ICAC comença considerant que per l'entitat que concedeix el dret de superfície estem davant d'una inversió immobiliària. Donat que el contracte seria assimilable a un lloguer i que l'actiu objecte del mateix té vida útil, en principi, il·limitada (és un terreny), es pot considerar que és una inversió immobiliària, donat que:

- No es pot considerar que es transmetin els riscos i beneficis inherents a la titularitat de l'actiu. Aquesta consideració l'ICAC no la fa expressament perquè, en aquest cas, es òbvia, però creiem que és raonable indicar-ho a efectes de completar l'anàlisi.
- Després de recordar la definició d'inversió immobiliària<sup>1</sup>, l'ICAC conclou que aquest immoble s'ha classificar en aquesta categoria perquè es destina a obtenir rendes (en ser objecte d'una operació de dret de superfície equivalent a un lloguer).

En quant a l'activació de la despesa es considera que l'activació de la despesa serà un major valor del terreny. Norma segona, apartat 3.c) de la Resolució d'Immobilitzat Material: "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". El terreny, com a regla general, no s'amortitza, per tant, aquestes despeses tampoc.

Tot seguit, i com un afegit, es fan certes consideracions rellevants sobre la imputació de ingressos en un dret de superfície.

---

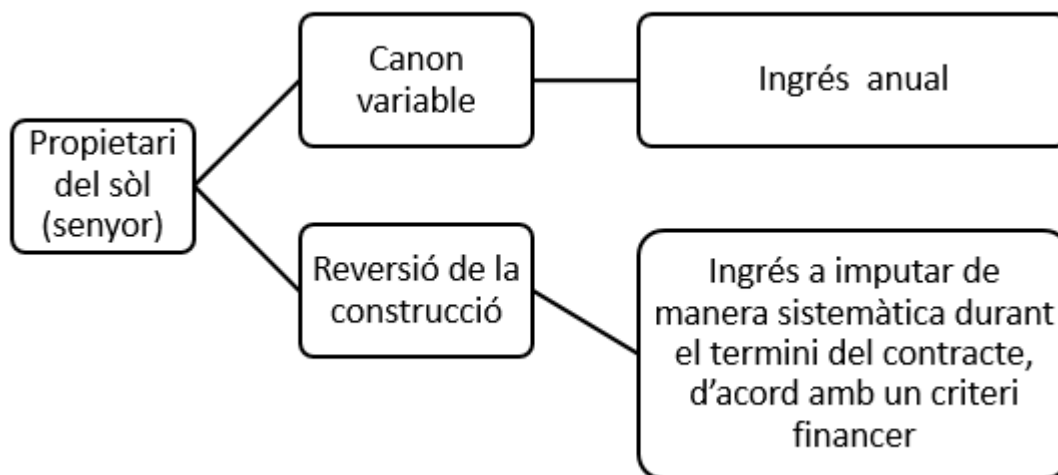
<sup>1</sup> Normes per elaboració dels Comptes Anuals (Tercera part del PGC), norma 6a (Balanç) apartat 5.

En primer lloc, recorda la doctrina manifestada en la consulta 6 del BOICAC 40 manifestant que continua en vigor amb determinades novetats.

En concret, es considera que:

- a) El canon variable originarà el reconeixement d'un ingrés anual de conformitat amb el principi de meritació.
- b) En la mesura que l'immoble construït en el terreny per la societat superficiària és una contraprestació addicional de l'operació, l'empresa haurà de reflectir comptablement el futur dret de propietat sobre l'immoble com un actiu (dret de crèdit a rebre l'immoble) i el corresponent ingrés de manera sistemàtica durant el termini del contracte, d'acord amb un criteri financer, sense perjudici de la possible aplicació del principi d'importància relativa.

Gràficament, seria el següent:



L'ICAC no dona un criteri financer d'imputació. D'aquesta manera serien possibles dues alternatives d'imputació.

Així, una primera interpretació és imputar l'ingrés amb caràcter financer, considerant d'aquesta manera que es produeix un ingrés creixent. Una altra alternativa seria considerar que per motiu del lloguer és constant i que existeix una càrrega financera implícita.

Per entendre aquestes dues alternatives caldria fer un exemple. Així, suposem que la reversió de la construcció es produirà en 39 anys, que el tipus d'interès per fer la imputació financera és del 3% i que el valor a imputar és de 1.078.000 euros.

La primera alternativa suposaria aquest criteri d'imputació:

Criteri 1	
Any	Ingrés lloguer
0	14.296,84 €
1	14.725,75 €
2	15.167,52 €
3	15.622,55 €
4	16.091,22 €
5	16.573,96 €
6	17.071,18 €
7	17.583,31 €
8	18.110,81 €
9	18.654,14 €
10	19.213,76 €
11	19.790,17 €
12	20.383,88 €
13	20.995,40 €
14	21.625,26 €
15	22.274,02 €
16	22.942,24 €
17	23.630,50 €
18	24.339,42 €
19	25.069,60 €
20	25.821,69 €
21	26.596,34 €
22	27.394,23 €
23	28.216,06 €
24	29.062,54 €

25	29.934,42 €
26	30.832,45 €
27	31.757,42 €
28	32.710,14 €
29	33.691,45 €
30	34.702,19 €
31	35.743,26 €
32	36.815,55 €
33	37.920,02 €
34	39.057,62 €
35	40.229,35 €
36	41.436,23 €
37	42.679,32 €
38	43.959,70 €
39	45.278,49 €

Aquest criteri és el que defensa en un article Ángel Alonso y Raquel Pousa<sup>2</sup>. La justificació seria que s'està imputant l'ingrés amb un criteri financer en conjunt. D'aquesta manera l'ingrés és creixent.

Una altra alternativa seria considerar que existeix una part constant i una part financera que seria la següent:

Criteri 2		
Any	Ingrés lloguer	Ingrés financer
0	14.296,84 €	0,00 €
1	14.296,84 €	428,91 €
2	14.296,84 €	870,68 €
3	14.296,84 €	1.325,70 €
4	14.296,84 €	1.794,38 €

<sup>2</sup> Alonso Pérez, Ángel y Pousa Soto, Raquel "Costes de urbanización en un derecho de superficie". Revista contable número 20. Marzo 2014. Páginas 22 y siguientes.

5	14.296,84 €	2.277,12 €
6	14.296,84 €	2.774,34 €
7	14.296,84 €	3.286,47 €
8	14.296,84 €	3.813,97 €
9	14.296,84 €	4.357,29 €
10	14.296,84 €	4.916,92 €
11	14.296,84 €	5.493,33 €
12	14.296,84 €	6.087,04 €
13	14.296,84 €	6.698,55 €
14	14.296,84 €	7.328,42 €
15	14.296,84 €	7.977,17 €
16	14.296,84 €	8.645,39 €
17	14.296,84 €	9.333,66 €
18	14.296,84 €	10.042,58 €
19	14.296,84 €	10.772,76 €
20	14.296,84 €	11.524,85 €
21	14.296,84 €	12.299,50 €
22	14.296,84 €	13.097,39 €
23	14.296,84 €	13.919,21 €
24	14.296,84 €	14.765,70 €
25	14.296,84 €	15.637,57 €
26	14.296,84 €	16.535,60 €
27	14.296,84 €	17.460,58 €
28	14.296,84 €	18.413,30 €
29	14.296,84 €	19.394,60 €
30	14.296,84 €	20.405,35 €
31	14.296,84 €	21.446,41 €
32	14.296,84 €	22.518,71 €
33	14.296,84 €	23.623,18 €
34	14.296,84 €	24.760,78 €
35	14.296,84 €	25.932,51 €
36	14.296,84 €	27.139,39 €

37	14.296,84 €	28.382,47 €
38	14.296,84 €	29.662,85 €
39	14.296,84 €	30.981,65 €
	<b>571.873,73 €</b>	<b>506.126,27 €</b>
<b>Total</b>	<b>1.078.000,00 €</b>	

Aquest criteri el defensa Juan José Enríquez<sup>3</sup>. El seu fonament seria considerar que l'ingrés per lloguer és constant i el que varia és la càrrega financera associada al mateix, de tal manera que l'operació tindria caràcter financer.

Encara existiria un tercer criteri d'imputació que seria el consistent en dividir la total contraprestació entre el número d'anys i afegir cada any l'actualització financera d'anys anteriors.

---

<sup>3</sup> Enríquez Barbe, Juan José, "Derechos de cobro a largo plazo en un derecho de superficie". Revista contable número 24. Julio y Agosto 2014

## ÚLTIMS DOCUMENTS PUBLICATS

### DOCUMENTS TÈCNICS

- Comentari tècnic sobre consulta ICAC Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4)
- 10 errors clau en la negociació bancària (Joan Anton Ros Guasch)
- Comentario técnico sobre consulta ICAC. Fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo (BOICAC N°102/2015 Consulta 2). (Comisión Contabilidad-Fiscalidad)
- La nova normativa Comptable dels ens públics locals (Josep Viñas-Comissió Comptabilitat Pública)
- Tancament Comptable i fiscal per a les pimes - Revisió febrer 2016 (Manuel Rejón)
- Projecte de modificació del PGC PIMES i del PGC de 2007, de les Normes de Formulació de Comptes Consolidats de 2010 i del PGC d'entitats sense finalitats lucratives de 2011 (Comissió comptabilitat ACCID-CEC)
- Mejoras a introducir en la cuenta de pérdidas y ganancias (Subcomisión 2ª)
- Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al proyecto de reglamento del impuesto sobre sociedades (Com. Comptabilitat i Fiscalitat)
- Anàlisi canvis règim econòmic de la nova Llei de Cooperatives de Catalunya (Com. Cooperatives)
- El despacho de nueva generación (Oriol López Villena)
- Aspectes clau del perfil emprenedor global (Ferran Lemus)
- Principales novedades de la Ley de Sociedades de Capital (Departamento Técnico del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya)
- Cierre contable fiscal para las Pymes (Manuel Rejón)
- La factura electrónica: una realidad de las administraciones (Comisión OSI-comisión conjunta CEC-ACCID)
- La fase final de migración a SEPA (Pere Brachfield)
- Efectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores (Ley 14/2013 de 27 de septiembre) (Anselm Constans)
- Impuesto sobre el valor añadido. Criterios de caja: Aspectos relevantes y contabilización (Gemma Palet y José Manuel Lizanda)
- El control presupuestario en las empresas editoriales (Nati Sánchez Aznar)
- El cuadro de mando: soporte de sistema de indicadores (Luis Muñiz)
- Capital humano: un intangible relevante durante la crisis (Joan Anton Ros Guasch)
- El ABC del Credit Manager (Joan Anton Ros Guasch)
- El nuevo impuesto sobre sociedades (Comisión Relaciones Contabilidad-Fiscalidad)
- Nuevas tablas de amortización (Jordi Baqués)
- Memorias anuales: Normal, Abreviada y PYMES (ACCID)

Para consultar los documentos relacionados [clicka aquí](#)



## DOCUMENTS DE RECERCA

- Anàlisi de les relacions indirectes i les variables d'entorn en la cadena de valor del Quadre de Comandament Integral (Josep Llach Pagès)
- Detecting Accounting Fraud – The Case of Let's Gowex SA (Elena Helbig)
- Un altre finançament per a les empreses Cooperatives (Montserrat Sagarra)
- El método de estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad (Maria J.Masanet Llodrà)
- Associació de Comptables de Catalunya (1924-1940) (Marc Amat)
- Análisis de las modificaciones estatutarias para adaptar el régimen de reembolso del capital social a las normas contables de las Cooperativas (Yolanda Montegut, Joan Josep González, Joseba Polanco y Ramon Bastida)
- Investigación en contabilidad en Cataluña: Diagnóstico de la situación actual y perspectivas (Soledad Moya, Diego Prior y Gonzalo Rodríguez)
- Efectes econòmics de la primera aplicació de les normes Comptables de les Cooperatives adaptades a la NIC 32 i la CINIIF 2 (Ramon Bastida i Lluís Carreras)
- Los indicadores no financieros como herramienta para la gestión de la empresa: análisis empírico en PYMES (Jordi Perramon)
- Efectos de la aplicación de las NIIF en el coste de capital de las empresas españolas (David Castillo Merino, Carlota Menéndez Plans y Neus Orgaz Guerrero)
- Análisis de la inversión empresarial catalana en China (Ana Beatriz Hernández)
- Indicadores de responsabilidad social de las organizaciones del ámbito de trabajo (Montserrat Llobet Abizanda)
- Percepciones de las cooperativas catalanas auditadas sobre el proceso de implementación de la NIC 32 en el capital social (Comisión Contabilidad de las Cooperativas)
- Aplicación de herramientas de la contabilidad de gestión en la administración local (Josep Viñas y Pilar Curós)
- Grado de Implantación del USALI en el sector hotelero de Cataluña (Lucia Clara Banchieri y Fernando Campa)
- El Impacto de la transición al nuevo PGC de las grandes empresas catalanas (M.Àngels Fitó, Francesc Gómez, Soledad Moya)
- El grado de implantación del CMI en las empresas catalanas (Lucía Clara Banchieri y Fernando Campa)

Para consultar los documentos relacionados [clicka aquí](#)



**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**  
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona  
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019  
[info@accid.org](mailto:info@accid.org)  
[www.accid.org](http://www.accid.org)  
[@AssociacioACCID](#)