

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

ICAC: 01-12-2013

Consulta 1 BOICAC, núm. 96

SUMARIO:

PGC 2007. General. Normas de registro y valoración. Normas particulares sobre el inmovilizado material (NRV 3.^a). Inversiones inmobiliarias (NRV 4.^a). Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

La sociedad consultante tiene, a título de pleno dominio, un terreno sobre el que constituyó un derecho de superficie durante 40 años, siendo la contratante o superficiaria otra entidad jurídica. La entidad consultante recibirá como contraprestación un canon superficiario mensual y la futura reversión de la propiedad de la construcción realizada por la superficiaria. Los gastos derivados del desarrollo urbanístico del terreno serán asumidos por la sociedad consultante en su totalidad.

El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio del devengo. Adicionalmente, en la medida en que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa. A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias. Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes». (Vid., en el mismo sentido, consulta 6 BOICAC, núm. 40, de 1-12-1999).

PRECEPTOS:RD 1514/2007 (PGC), NRV 3.^a y 4.^a

Resolución de 1 de marzo de 2013 (Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias), Norma segunda, apartados 2.3.3, letra c) y 3.8.5.

Respuesta:

La sociedad consultante tiene entre los bienes integrantes de su activo, a título de pleno dominio, un terreno sobre el que constituyó un derecho de superficie durante 40 años, siendo la contratante o superficiaria otra entidad jurídica.

Los términos del contrato son los siguientes:

a) La entidad superficiaria construirá sobre el terreno un hotel que explotará durante el plazo de vigencia del contrato, y una vez finalizado el mismo, será objeto de reversión a la sociedad consultante.

b) La contraprestación consiste en un canon superficiario mensual (revisable en función de la evolución de los precios al consumo), y por otra, la futura reversión de la propiedad de la construcción realizada por la superficiaria.

c) Los gastos derivados del desarrollo urbanístico del terreno serán asumidos por la sociedad consultante en su totalidad.

A la vista de esta descripción, se pregunta el criterio a seguir para contabilizar los costes de urbanización. En particular, si sería correcto calificarlos como una inversión en construcción (inversión inmobiliaria), siendo susceptible de amortización desde el momento en que finalicen las obras.

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define las inversiones inmobiliarias 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.

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.

De acuerdo con esta definición, el terreno de la empresa consultante deberá calificarse como una inversión inmobiliaria, por destinarse a la obtención de rentas, que ha sido objeto de una operación, la constitución del derecho de superficie, asimilable desde una perspectiva contable a un contrato de arrendamiento.

En relación con el tratamiento contable de las inversiones inmobiliarias, la norma de registro y valoración (NRV) 4ª "Inversiones inmobiliarias" del PGC dispone que a estos activos se les aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material.

Considerando estos antecedentes, y una vez calificado el arrendamiento sobre el inmueble como operativo, la NRV 3ª "Normas particulares sobre inmovilizado material" del PGC, señala:

"a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan (...)"

Este criterio no ha variado en relación con el PGC del año 1990, en cuyo desarrollo el ICAC publicó en su Boletín (BOICAC) nº 16 la consulta 2 sobre el tratamiento de los gastos de urbanización de un polígono industrial realizados por una empresa instalada con anterioridad a la urbanización del polígono.

En este mismo sentido, la Norma segunda, apartado 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, expresa:

"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".

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

Además, de conformidad con la NRV 3ª del PGC se informa que los terrenos tienen una vida indefinida y por lo tanto no se amortizan, tal y como se aclara en la Norma segunda, apartado 3.8.5, de la RICAC:

"(...) los terrenos (...) no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes."

A mayor abundamiento cabe señalar que el criterio de este Instituto sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, que como remuneración recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble a la fecha de finalización del citado derecho está publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 40, que también se considera vigente en aplicación del nuevo PGC con las necesarias adaptaciones terminológicas y de presentación, en los siguientes términos:

a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.

b) Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.

Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes”.