

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **7**

## **PATRIMONIO PÚBLICO DEL SUELO E INVERSIONES INMOBILIARIAS**

**VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ**

## **INTRODUCCIÓN**

En esta unidad didáctica abordaremos el estudio de dos tipologías más del activo no corriente económico, patrimonio público del suelo e inversiones inmobiliarias, haciendo especial hincapié en el registro contable de aquellas problemáticas que son propias de las mismas y que, por tanto, no han sido objeto de análisis en unidades didácticas anteriores, cuales son:

- Patrimonio público del suelo:
  - Ingresos por aprovechamiento urbanístico.
  - Incorporación y desafectación del patrimonio público del suelo.
- Inversiones inmobiliarias:
  - Cambio de uso.

## **CONTENIDO**

### **Patrimonio público del suelo**

#### **¿Cómo puede definirse el patrimonio público del suelo?**

Antes de abordar el análisis del patrimonio público del suelo desde una perspectiva contable consideramos conveniente explicar brevemente en qué consiste. En concreto, podría definirse como aquél que está formado por un patrimonio separado del resto de bienes que integran el patrimonio general del Ayuntamiento o Comunidad Autónoma, cuya finalidad es regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para llevar a cabo iniciativas públicas, facilitar la ejecución del planeamiento y garantizar una suficiente oferta del suelo destinada a la ejecución de viviendas en régimen de protección público o de precio tasado en venta o en alquiler (Medina, 2009:10).

Para realizar un estudio más exhaustivo al respecto habría que acudir a la numerosa legislación urbanística existente al respecto, que emana fundamentalmente de las Comunidades Autónomas, y, puesto que consideramos que no es el objetivo de este trabajo, remitimos al lector que esté interesado en profundizar en el tema a la misma.

Centrándonos en el aspecto contable, el PGCPAL recoge estos elementos de inmovilizado en el subgrupo 24. "Patrimonio Público del Suelo" que está integrado por aquellas cuentas que representan "bienes y derechos integrantes del Patrimonio público del suelo, sea gestionado éste por la entidad local o por un organismo público dependiente de ella".

### **¿Cuáles son las cuentas que recoge el PGCPAL para registrar las problemáticas que afectan al patrimonio público del suelo?**

El contenido de cada una de las cuentas que figuran en el mencionado subgrupo 24 es el siguiente:

<b>CUENTA</b>	<b>DEFINICIÓN</b>
<b>240. Terrenos del Patrimonio público del suelo</b>	Terrenos integrantes del Patrimonio público del suelo.
<b>241. Construcciones del Patrimonio público del suelo</b>	Edificaciones en general, integrantes del Patrimonio público del suelo.
<b>243. Adaptación de terrenos del Patrimonio público del suelo</b>	Trabajos en adaptación, al cierre del ejercicio, realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los terrenos que forman parte del Patrimonio público del suelo.
<b>244. Construcciones en curso del Patrimonio público del suelo</b>	Trabajos de construcción, al cierre del ejercicio, realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de las construcciones que forman parte del Patrimonio público del suelo.
<b>248. Anticipos para bienes y derechos del Patrimonio público del suelo</b>	Entregas a proveedores y otros suministradores de bienes integrantes del Patrimonio público del suelo, normalmente en efectivo, en concepto de "a cuenta" de suministros o trabajos futuros.
<b>249. Otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo</b>	Cualesquiera otros bienes y derechos integrantes del Patrimonio público del suelo no incluidos en las demás cuentas de este subgrupo.

En cuanto a los criterios de valoración aplicables, deberemos acudir a la 3ª norma de reconocimiento y valoración del PGCPAL, según la cual su valoración se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración 1ª sobre inmovilizado material.

Asimismo, el tratamiento contable de este tipo de elementos es similar al estudiado para el inmovilizado material aunque, como es evidente, deberemos utilizar las cuentas específicas que corresponden al patrimonio público del suelo que, además de las ya vistas del subgrupo 24, son las siguientes:

284. Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo

293. Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo

673. Pérdidas procedentes del Patrimonio público del suelo

684. Amortización del Patrimonio público del suelo

693. Pérdidas por deterioro del Patrimonio público del suelo

773. Beneficios procedentes del Patrimonio público del suelo

784. Trabajos realizados para el Patrimonio público del suelo

789. Gastos financieros imputados al Patrimonio público del suelo

793. Reversión del deterioro del Patrimonio público del suelo

### **¿Qué problemáticas contables podrían estar relacionadas con el patrimonio público del suelo y cuál sería su tratamiento?**

Como consecuencia de su tratamiento similar respecto a las operaciones de alta, correcciones valorativas, etc., no repetiremos las anotaciones contables derivadas de dichas operaciones, puesto que la única diferencia radicaría en sustituir las cuentas

propias de inmovilizado material por las del patrimonio público del suelo<sup>1</sup>. No obstante, debido a las especiales características de este tipo de bienes analizaremos dos problemáticas especiales que pueden afectar a los mismos:

- Ingresos por aprovechamiento urbanístico.
- Incorporación y desafectación del patrimonio público del suelo.
- ***Ingresos por aprovechamiento urbanístico***

En relación a los elementos integrantes del patrimonio público del suelo, debido a las características especiales que poseen y a las que hemos hecho referencia anteriormente, pueden generar ingresos de derecho público derivados del aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración. En este caso se cargará la cuenta del subgrupo 24 en que se materialice dicho aprovechamiento urbanístico con abono a la cuenta de ingreso correspondiente. Para ello, se realizará el siguiente asiento:

Ingreso	24X	Patrimonio público del suelo a Aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración	7461	Ingreso
---------	-----	---	------	---------

- ***Incorporación y desafectación del patrimonio público del suelo***

Puede ocurrir que un elemento del inmovilizado material se incorpore al patrimonio público del suelo o, por el contrario, que existan bienes pertenecientes al patrimonio público del suelo que se desafecten y pasen a formar parte del inmovilizado material de la entidad. Contemplaremos a continuación ambas posibilidades:

A) Si la entidad incorpora bienes del inmovilizado material al patrimonio público del suelo, deberemos proceder a reclasificar las cuentas relacionadas con dichos elementos de la siguiente manera:

---

<sup>1</sup> En cuanto a las problemáticas que pueden afectar a las cuentas 243 y 244 se analizarán en la unidad didáctica 10 de este capítulo, donde se estudiará el tratamiento contable del inmovilizado en curso.

Precio de adquisición	24X	Patrimonio público del suelo a Inmovilizaciones materiales	21X	Precio de adquisición
-----------------------	-----	--	-----	-----------------------

Si los elementos del inmovilizado material correspondientes tuvieran dotada amortización o contabilizado algún deterioro, también procederíamos a reclasificar las cuentas respectivas:

Importe de la amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material a Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo	284X	Importe de la amortización dotada
-----------------------------------	------	--	------	-----------------------------------

Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material a Deterioro de valor del Patrimonio Público del Suelo	293X	Importe del deterioro
-----------------------	------	--	------	-----------------------

B) En el caso de que la entidad posea algún elemento clasificado como patrimonio público del suelo y lo desafecte, formando a partir de ese momento parte del inmovilizado material, deberemos proceder a reclasificar las cuentas relacionadas con dichos elementos de la siguiente manera:

Precio de adquisición	21X	Inmovilizaciones materiales a Patrimonio público del suelo	24X	Precio de adquisición
-----------------------	-----	--	-----	-----------------------

Si los elementos reclasificados tuvieran dotada amortización o contabilizado algún deterioro, también procederíamos a reclasificar las cuentas respectivas:

Importe de la amortización dotada	284X	Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo a Amortización acumulada del inmovilizado material	281X	Importe de la amortización dotada
-----------------------------------	------	--	------	-----------------------------------

Importe del deterioro	294X	Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo a Deterioro de valor del inmovilizado material	291X	Importe del deterioro
-----------------------	------	--	------	-----------------------

Lógicamente, si la incorporación o la desafectación se produjesen durante el ejercicio, deberíamos proceder, en su caso, a actualizar previamente el valor del elemento mediante la dotación de la oportuna amortización.

### **Inversiones Inmobiliarias**

#### **¿Cómo pueden definirse las inversiones inmobiliarias?**

Constituyen otra de las novedades de este Plan. En concreto, el PGCPAL recoge estos elementos de inmovilizado en el subgrupo 22. "Inversiones Inmobiliarias" que está integrado por cuentas representativas de "activos no corrientes que sean inmuebles y que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones".

#### **¿Cuáles son las cuentas que recoge el PGCPAL para registrar las problemáticas que afectan a las inversiones inmobiliarias?**

El contenido de cada una de las cuentas que figuran en el mencionado subgrupo 22 es el siguiente:

<b>CUENTA</b>	<b>DEFINICIÓN</b>
<b>220. Inversiones en terrenos</b>	Inversiones con fines especulativos en terrenos.
<b>221. Inversiones en construcciones</b>	Inversiones con fines especulativos en edificaciones en general.

Por otro lado, es la norma de reconocimiento y valoración 4ª del PGCPAL, denominada Inversiones inmobiliarias, la que señala que estos elementos patrimoniales se valorarán utilizando los mismos criterios comentados para el inmovilizado material.

Del mismo modo, el tratamiento contable las inversiones inmobiliarias es similar al estudiado para el inmovilizado material aunque, lógicamente, deberemos utilizar las cuentas específicas que corresponden a las inversiones inmobiliarias que, además de las que ya vistas del subgrupo 22, son las siguientes:

- 2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias
- 282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias
- 292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias
- 672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias
- 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
- 772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias
- 782. Trabajos realizados para las inversiones inmobiliarias
- 787. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias
- 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias

### ¿Qué problemáticas contables podrían estar relacionadas con las inversiones inmobiliarias y cuál sería su tratamiento?

Puesto que, como hemos comentado, el tratamiento contable es similar respecto a las operaciones de alta, correcciones valorativas, etc. al estudiado para el inmovilizado material, no repetiremos las anotaciones contables derivadas de las distintas operaciones que afectan a las inversiones inmobiliarias, ya que la única diferencia radicaría en sustituir las cuentas propias de inmovilizado material por la de las inversiones inmobiliarias. A pesar de ello, debido a las especiales características de éstas estudiaremos en esta pregunta una problemática especial que atañe a las mismas: el cambio de uso.

#### - *Cambio de uso*<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Consideraremos únicamente la contabilización del cambio de uso cuando no existan cambios en el modelo contable ya que, como hemos comentado anteriormente, el modelo de revalorización no va a ser objeto de análisis en este capítulo por su escasa aplicabilidad.



Cuando los bienes clasificados como inversiones inmobiliarias dejen de reunir los requisitos necesarios para ser considerados como tales, deberán ser clasificados en la rúbrica correspondiente. Asimismo, también puede ocurrir que bienes clasificados como inmovilizado material reúnan, en un momento determinado, los requisitos necesarios para ser considerados inversiones inmobiliarias. En definitiva, el cambio de uso de una inversión inmobiliaria puede darse en dos sentidos:

A) En caso de que la entidad posea un terreno o construcción clasificado como inmovilizado material y decida cambiar su uso y destinarlo a una inversión inmobiliaria, deberemos proceder a reclasificar las cuentas relacionadas con dichos elementos de la siguiente manera:

Precio de adquisición	22X	Inversiones inmobiliarias a Inmovilizaciones materiales	21X	Precio de adquisición
-----------------------	-----	---	-----	-----------------------

Si los terrenos y/o construcciones tuvieran dotada amortización o contabilizado algún deterioro, también procederíamos a reclasificar las cuentas respectivas:

Importe de la amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material a Amortización acumulada inversiones inmobiliarias	282X	Importe de la amortización dotada
-----------------------------------	------	---	------	-----------------------------------

Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material a Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias	292X	Importe del deterioro
-----------------------	------	--	------	-----------------------

B) Si, por el contrario, la entidad posee un terreno o construcción como inversión inmobiliaria y decide cambiar su uso y destinarlo al desarrollo de la actividad de la entidad, deberemos proceder a reclasificar las cuentas relacionadas con dichos elementos de la siguiente manera:

Precio de adquisición	21X	Inmovilizaciones materiales a Inversiones inmobiliarias	22X	Precio de adquisición
-----------------------	-----	---	-----	-----------------------

Si los terrenos y/o construcciones tuvieran dotada amortización o contabilizado algún deterioro, también procederíamos a reclasificar las cuentas respectivas:

Importe de la amortización dotada	282X	Amortización acumulada inversiones inmobiliarias a Amortización acumulada del inmovilizado material	281X	Importe de la amortización dotada
-----------------------------------	------	---	------	-----------------------------------

Importe del deterioro	292X	Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias a Deterioro de valor del inmovilizado material	291X	Importe del deterioro
-----------------------	------	--	------	-----------------------

En ambos casos, si el cambio de uso se produjera durante el ejercicio, deberíamos proceder, en su caso, a actualizar previamente el valor del elemento mediante la dotación de la oportuna amortización.

Por último, queremos destacar que las inversiones inmobiliarias son susceptibles de clasificarse como activos en estado de venta, siempre y cuando cumplan las condiciones exigidas, en cuyo caso operaremos de la misma forma que explicaremos para el inmovilizado material en la última pregunta de este capítulo.

### **Ejercicio 1.**

El Ayuntamiento "M" posee un local en el distrito norte de la ciudad que ha utilizado como centro de servicios sociales comunitarios durante los últimos 15 años. Debido a problemas de espacio, dicho Ayuntamiento ha construido un nuevo edificio, más amplio y moderno, donde ha trasladado el centro de servicios sociales comunitarios y además ha instalado la oficina del distrito, poniendo en alquiler el 1 de julio de n el antiguo local, con el fin de obtener rentabilidad con el mismo, ya que no desea deshacerse de él.

Se sabe además que el local se adquirió el 1 de enero de hace 15 años a un precio de 80.000,00 €, ascendiendo el valor del terreno sobre el que está situado a un 20% de dicho importe. El día 1 de enero de n dicho edificio se encontraba amortizado en 24.000,00 € no teniendo asociado ningún deterioro de valor. Su vida útil estimada asciende a 50 años sin considerar valor residual alguno.

**SE PIDE** contabilizar las operaciones relativas al cambio de uso y a la amortización del edificio durante el ejercicio n.

### **Solución propuesta:**

En primer lugar habrá que actualizar el valor de la construcción, amortizándola por la cuota correspondiente al periodo que va entre el 1 de enero de n al 1 de julio de n, para lo cual realizaremos los siguientes cálculos:

Amortización acumulada a 1 de enero de n =  $(64.000,00/50) \times 15 = 19.200,00 \text{ €}$

Cuota de amortización 6 meses (del 1 de enero al 1 de julio de n)=  
(64.000,00/50)/2=640,00 €

Amortización acumulada a 1 de julio de n= 19.200,00 + 640,00 = 19.840,00 €

- Por la actualización del valor del local:

1 de julio de n				
640,00	6811	Amortización de construcciones a Amortización acumulada de construcciones	2811	640,00

- Por el cambio de uso:

1 de julio de n				
64.000,00	221	Inversiones en construcciones		
16.000,00	220	Inversiones en terrenos a Construcciones Terrenos y bienes naturales	211 210	64.000,00 16.000,00
19.840,00	2811	Amortización acumulada de construcciones a Amortización acumulada de inversiones en construcciones	2821	19.840,00

- Por la amortización a final del ejercicio:

Cuota de amortización (6 meses) = [(64.000,00 – 19.840,00)/34,5]/2 = 640,00 €

31 de diciembre de n				
640,00	6821	Amortización de inversiones en construcciones a Amortización acumulada de inversiones en construcciones	2821	640,00

## RESUMEN

Debido a que muchas de las problemáticas que pueden afectar a los elementos que integran tanto el patrimonio público del suelo como las inversiones inmobiliarias son similares a las analizadas para el inmovilizado material en las unidades didácticas anteriores, en ésta nos hemos centrado en el estudio de aquellas específicas a estos tipos de activo no corriente económico, cuales son:

Patrimonio público del suelo:

- 1) Ingresos por aprovechamiento urbanístico: debido a las características peculiares que presentan este tipo de elementos, pueden generar ingresos de derecho público que se deriven del aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración.
- 2) Incorporación y desafectación del patrimonio público del suelo: sucederá en el momento en que un elemento, hasta entonces catalogado como inmovilizado material, se incorpore al patrimonio público del suelo o, por el contrario, cuando elementos pertenecientes al patrimonio público del suelo se desafecten y pasen a formar parte del inmovilizado material de la entidad.

Inversiones inmobiliarias:

- 1) Cambio de uso: siempre que los bienes clasificados como inversiones inmobiliarias dejen de reunir los requisitos necesarios para ser considerados como tales, deberán ser clasificados en la rúbrica correspondiente. Asimismo, también puede ocurrir que bienes clasificados como inmovilizado material reúnan, en un momento determinado, los requisitos necesarios para ser considerados inversiones inmobiliarias.