

*Cruzando Fronteras:  
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



**EL PROCESO URBANÍSTICO COMO PROCESO PRODUCTIVO**

**Serrano Moracho, Francisco\***

**Falcón Pérez, Carmen Esther\*\***

\*Facultad de C.C. Económicas y Empresariales. Universidad Autónoma de Madrid  
Canto Blanco s/n. Madrid. España  
E-mail: [francisco.serrano@uam.es](mailto:francisco.serrano@uam.es)

\*\*Facultad de C.C. Económicas y Empresariales. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria  
Saulo Torón, 4 (Campus de Tafira). 35017 Las Palmas. España  
E-mail: [efalcon@empresariales.ulpgc.es](mailto:efalcon@empresariales.ulpgc.es)

**Resumen**

El objetivo de este trabajo es el estudio la urbanización, que se configura como un proceso productivo, definido por la normativa urbanística, ya que es la responsable de dictar las fases por las que atraviesa el terreno que no tiene la clasificación urbanística necesaria para ser edificado; si bien, no nos limitaremos a realizar una labor descriptiva de la citada regulación, sino también a delimitar en cada momento cuál es la incidencia económica que tales fases tienen para los agentes que participan en dicho proceso, determinando si tiene repercusión en el coste final del solar o si, por el contrario, son decisiones de la Administración actuante que no afectan a los participantes, limitándose la iniciativa privada a aceptar tales decisiones. Al objeto de reflejar contablemente la transformación del suelo nos apoyamos en la normativa contable oficial española e internacional, además de la doctrina existente sobre dicho tema.

**Palabras clave:** costes, urbanización.



**VII Congreso del  
Instituto Internacional  
de Costos**



**UNIVERSIDAD DE LEÓN**



**II Congreso de la  
Asociación Española de  
Contabilidad Directiva**

## **1. Introducción**

El suelo como recurso natural cumple una necesidad básica, dotar de una vivienda digna a la sociedad. No obstante, para satisfacer dicha necesidad es preciso contar con suelo que tenga la categoría de urbano, y concretamente la de solar; es decir, que pueda ser edificado de forma inmediata; y a partir de este momento, las unidades económicas que operan en este sector llevan a cabo la construcción.

Todo el suelo existente en el mercado inmobiliario no es susceptible de ser edificado, siendo preciso en la mayoría de los casos que sea sometido al proceso de urbanización, consiguiendo con ello transformar terrenos, que no disponen inicialmente de la clasificación urbanística exigida para ser edificado, en solares.

El tipo de producto analizado, la necesidad que satisface y la carencia del mismo explican que esté sujeto a una fuerte regulación, poniendo de relieve un hecho esencial, la necesidad de una correcta planificación y distribución entre todas las demandas solicitadas, provocando la utilización de una normativa específica para el suelo, concretamente el derecho urbanístico.

Con este trabajo, pretendemos dar respuesta a una necesidad que consideramos de relevancia en la economía de cualquier país puesto que el crecimiento urbanístico es común a cualquier sociedad en desarrollo. Así, el precio de la vivienda se configura por el coste del suelo, ejecución de la obra y promoción inmobiliaria. De todos los factores mencionados el coste del suelo ha experimentado un importante crecimiento, dada su escasez y la especulación a que está sometido.

A pesar de su importancia, en materia contable existe un vacío en cuanto a cómo representar contablemente las operaciones urbanísticas que nacen del proceso urbanizador, no sólo para las unidades económicas que ejecuten dicho proceso sino, además, para el resto de agentes que participan habitualmente en la urbanización. De hecho, este proceso no es tratado específicamente por la normativa contable española o internacional, si bien en nuestro país, existen dos adaptaciones contables referidas al sector constructor e inmobiliario<sup>1</sup>, que tienen como finalidad regular básicamente el proceso de edificación y comercialización de inmuebles pero no el de urbanización. Tal es la indiferencia de la

---

<sup>1</sup> La Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras, 1993 y la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, 1994.

Adaptación Sectorial de las Empresas Inmobiliarias en materia urbanística que, al mencionar la clasificación de los terrenos, remite a la legislación urbanística vigente<sup>2</sup>.

Ante este vacío normativo y por analogía, podríamos tratar el proceso de urbanización como una parte más del proceso de edificación, es decir, como la configuración de existencias, o bien tratarlo de forma independiente, dado que el proceso urbanizador es bastante complejo, opción que ha resultado la elegida, puesto que está sometido a una fuerte regulación urbanística.

Por tanto, la normativa y doctrina contable que vamos a emplear, como referencia indirecta, al objeto de representar y conceptuar contablemente las operaciones económicas que se ponen de manifiesto, se configura por los criterios de valoración que dispone la normativa española, a escala general, así como la normativa internacional, concretamente el International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.), a través de las Normas Internacionales de Contabilidad (N.I.C.), para aquellos hechos concretos en los que consideremos de interés su apreciación, sabiendo que las propuestas que se exponen en este trabajo se enmarcan en la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias puesto que éstas son las responsables de ejecutar la urbanización.

## **2. El Proceso Urbanizador**

En el proceso de modificación del suelo es imprescindible disponer de un terreno, que se configura como la materia prima fundamental y cuyo propietario puede ser un particular, empresa constructora, empresa inmobiliaria, Junta de Compensación, Asociación Administrativa de Propietarios, Administración actuante, etc. Todos ellos son figuras comunes en el proceso de urbanización que, en la mayoría de los casos, coparticipan dado que, habitualmente, se requiere una gran extensión de terrenos para configurar la unidad de ejecución<sup>3</sup>. La duración de la ejecución del proyecto de urbanización “oscila generalmente, en torno a dos ejercicios económicos, ralentizándose en muchas ocasiones debido al proceso burocrático en que se halla inmerso, y que generalmente depende de las decisiones unilaterales de la Administración actuante” Falcón (2000).

---

<sup>2</sup> Dicha normativa comprende la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, de carácter estatal y la legislación urbanística que dicte cada Comunidad Autónoma que desarrolla, en algunos términos, la de ámbito nacional.

<sup>3</sup> Constituyen subdivisiones de zonas que delimitan las clasificaciones de suelo urbano y urbanizable, pretendiendo en todo momento garantizar un trato homogéneo para todos los propietarios que intervienen en la urbanización.

En el proceso urbanizador, y tomando como fuente el derecho urbanístico, es relevante el cumplimiento de dos fases, el planeamiento y la gestión urbanística, que no afectan de igual forma ni al terreno ni a las unidades económicas que intervienen en la actividad urbanizadora.

El planeamiento dispone todas las directrices urbanísticas que definen geográficamente el territorio nacional, siendo fundamental ya que otorga los usos a cada terreno, decisiones tomadas de forma unilateral por la Administración actuante; de ahí que sea “el instrumento esencial de la calificación del suelo. Es el [...] que define el destino del terreno, el que divide el territorio en zonas y determina el destino de cada una, el que delimita los perímetros de las zonas y la reglamentación del uso de cada una de ellas” González (1998). Desde el punto de vista económico, en el planeamiento, la iniciativa privada tiene limitada su capacidad de actuación. Son las decisiones tomadas por la Administración actuante las que repercuten en el valor de los terrenos.

Por el contrario, la gestión urbanística tiene como finalidad hacer realidad todas las determinaciones expuestas en el planeamiento, estudiando las diferentes obligaciones que deben cumplir las unidades económicas con la finalidad de ejecutar lo dispuesto en el planeamiento. A diferencia del planeamiento, en la gestión urbanística los sujetos económicos juegan un papel fundamental.

Además, el proceso de urbanización es susceptible de ser realizado en el marco de los sistemas de gestión urbanística<sup>4</sup>, sabiendo que la actuación bajo un sistema diferente propicia actuaciones distintas. A pesar de ello, y con independencia del sistema de gestión

---

<sup>4</sup> Constituyen sistemas de actuación que gestionan y ejecutan la urbanización, comprendiendo los siguientes:

- El sistema de compensación es un sistema de gestión de iniciativa privada por definición, en el que los propietarios de forma autónoma se responsabilizan directamente de la ejecución de la urbanización. En él destaca la Junta de Compensación, ente dirigente de todo el proceso que agrupa a todos los agentes que participan.
- En el sistema de cooperación coparticipan la Administración y la iniciativa privada, ejecutando el organismo público la urbanización a costa de los propietarios.
- El sistema de expropiación es de carácter público por excelencia. La Administración actuante expropia los terrenos que considera necesarios para realizar la urbanización, siendo la participación de la iniciativa privada nula.

Desde el punto de vista de la iniciativa privada, los sistemas de gestión que resultan económicamente interesantes son los de compensación y cooperación, ya que en el de expropiación la Administración actuante ejecuta la urbanización, siendo la participación privada nula, por lo que se asemeja a una mera operación de compra-venta.

empleado, la transformación urbanística del terreno no varía por lo que, analizamos contablemente la conversión del suelo urbanizable en solar.

Dependiendo de las clasificaciones del terreno otorgadas por el planeamiento urbanístico, las tareas y fases a realizar para obtener la categoría de solar son diferentes. No obstante, antes de analizar dicha transformación es imprescindible definir la categoría urbanística de la que partimos, suelo urbanizable, con el fin de analizar todos los trámites y actividades a realizar para que el terreno se transforme en solar. Por tanto, no partimos del suelo no urbanizable porque su reclasificación depende única y exclusivamente de la Administración actuante que lo convierte en urbanizable.

Así, esta categoría de suelo, según el artículo 10 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones (LS'98) se define como aquél que “a efectos de esta ley, no tenga la condición de urbano o de no urbanizable, tendrá la consideración de suelo urbanizable, y podrá ser objeto de transformación en los términos establecidos en la legislación urbanística y el planeamiento aplicable.”

En consecuencia, observamos como la normativa urbanística clasifica este tipo de terreno de forma residual, es decir, lo que no es urbanísticamente urbano o no urbanizable -en este último debido a sus características queda prácticamente prohibida la edificación- tiene la categoría de urbanizable. El suelo urbanizable en la categoría de sectorizado<sup>5</sup>, que constituye nuestro objeto de estudio, es susceptible de ser desarrollado en un futuro, considerándose como aquel suelo empleado para “absorber el crecimiento urbanístico de la población, existiendo bastante discrecionalidad por parte del legislador para decidir qué suelo será incluido en esta categoría” Falcón (2000).

Con lo cual, partiendo de dicho terreno y mediante el proceso urbanizador el mismo alcanza la clasificación de suelo urbano que debe reunir las siguientes condiciones (artículo 8 de la LS'98):

- a) “El suelo ya transformado por contar, como mínimo, con acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía

---

<sup>5</sup> El suelo urbanizable sectorizado constituyen terrenos que están incluidos en sectores descritos por el planeamiento urbanístico y que necesitan prácticamente de todo el proceso de urbanización para su conversión en solar.

eléctrica o por estar consolidados por la edificación en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística<sup>6</sup>.

- b) Los terrenos que en ejecución del planeamiento hayan sido urbanizados de acuerdo con el mismo.”

Sin embargo, todo suelo urbano no es necesariamente considerado como solar, es decir, susceptible de ser edificado de forma inmediata, sabiendo que el solar, según el Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y Espacios Naturales de Canarias, en su artículo 51, es definido como el “suelo integrado por aquellos terrenos que, además de los servicios previstos<sup>7</sup> [...], cuenten con los de pavimentación de calzada, encintado de aceras y alumbrado público, en los términos precisados por las Normas Técnicas del Planeamiento Urbanístico y el Plan General.”

## **2.1. La Tramitación De Los Instrumentos Urbanísticos**

Habitualmente, la entidad responsable de ejecutar la urbanización tramita los instrumentos de desarrollo urbanísticos, tales como: Planes Parciales, proyectos de urbanización, estudio económico-financiero, sabiendo que dichas figuras hacen realidad las determinaciones dispuestas en el planeamiento y que cada instrumento se utiliza en función de la clasificación del suelo a urbanizar, pudiendo ser elaborado tanto por la iniciativa privada como por el organismo público. Por tanto, las unidades económicas desconocen si los costes de tramitación asumidos inicialmente garantizan la aprobación definitiva de tales instrumentos. Los mismos necesitan de tres aprobaciones: inicial, provisional y definitiva, y únicamente con la obtención de la última el instrumento es válido para llevar a cabo la ejecución urbanística, siendo la Administración actuante la única responsable de dicha aprobación.

De hecho, puede ocurrir que se incurran en costes de tramitación de instrumentos que no lleguen a buen término, y que no se obtenga la aprobación definitiva. Por el contrario, una vez alcanzada dicha aprobación, queda por materializar lo dispuesto en los instrumentos.

---

<sup>6</sup> Dicha legislación hace referencia a la normativa urbanística que cada Comunidad Autónoma disponga puesto que la LS'98 es de carácter estatal susceptible de ser desarrollado por cada Autonomía, en aplicación de la Sentencia 61/1997 del Tribunal Constitucional, 20 de marzo.

<sup>7</sup> Los servicios a que hace referencia dicho articulado son los de infraestructura urbanística antes mencionados: acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

En este sentido, y según el artículo 16 de la LS'98, el derecho a promover la transformación del suelo urbanizable se ejecutará “mediante la presentación ante el Ayuntamiento del correspondiente planeamiento de desarrollo para su tramitación y aprobación, se podrá ejercer desde el momento en que el planeamiento general delimite sus ámbitos o se hayan establecido las condiciones para su desarrollo.”

En definitiva, partiendo de un terreno con la clasificación de urbanizable la primera fase a realizar y que afecta a la iniciativa privada constituye la tramitación de los instrumentos urbanísticos necesarios. Por el contrario, en el resto de fases relativas a la tramitación y que comprende las aprobaciones sucesivas hasta alcanzar la aprobación definitiva, la iniciativa privada es una mera observadora de los trámites que se van sucediendo, toda vez que la potestad la ostenta el organismo público. No obstante tales decisiones repercuten en el coste final del solar.

Todo ello implica que, además del coste de adquisición del terreno, de redactar los proyectos, habrá que añadir costes financieros puesto que el factor tiempo influye considerablemente ya que el proceso es largo y costoso. Por tanto en la fase de tramitación, la peor situación es aquella en la que después de cumplir con todos los plazos, finalmente, no se obtenga la última aprobación, la definitiva y válida del instrumento urbanístico elaborado por la unidad económica.

Es evidente la repercusión económica de la tramitación de los instrumentos, si bien contablemente podemos plantearnos los costes que provoca dicha tramitación como gastos o como mayor valor del activo.

Así, para poder contabilizar una partida como gasto es necesario que se cumplan las siguientes condiciones Urías (1997): “que se hayan usado recursos de la empresa, es decir, haber consumido activos para la consecución de ingresos, que estos activos procedan de una adquisición que implique un pago (o una obligación de pago).” Los costes de tramitación, como gastos, implican la adquisición de bienes y servicios que son necesarios para generar ingresos en el desarrollo de su actividad, en este caso, la urbanización finalmente terminada. Habitualmente, los factores productivos empleados hacen referencia al suministro de servicios prestados para la obtención de tales costes, y que en todo momento suponen una obligación de pago.

Por el contrario, el argumento básico para apoyar que dichos costes sean representados como activo, como mayor coste del suelo, radica en que todo activo

proporciona beneficios futuros, tomando como referencia la definición del I.A.S.C. sobre activos, y además en su consideración de ser necesario e imprescindible para realizar la actividad urbanística, formando parte del valor del suelo a obtener.

Además, es de señalar que “mientras un elemento genere ingresos en el futuro es una inversión, y por tanto debe considerarse contablemente como activo. El activo será el elemento que se espera pueda generar ingresos futuros; por el contrario, el gasto será el elemento que sólo ayuda a generar ingresos en el ejercicio que estamos analizando” Norverto (1994).

Del análisis realizado, en aplicación de la normativa contable nacional e internacional, deducimos que, salvo que finalmente no se obtenga la aprobación definitiva, en cuyo caso su consideración como gastos a absorber en el período es evidente, los costes de tramitación permiten conseguir la variación de la clasificación urbanística de los terrenos objeto de urbanización puesto que son necesarios para la obtención del producto final, luego deben formar parte integrante del coste de los mismos activándose en el momento en que se incurran.

## **2.2. La Ejecución Urbanística**

La ejecución urbanística se materializa mediante el cumplimiento de los deberes que constituyen las obligaciones que los propietarios de terrenos deben acometer, variando en función de la clasificación urbanística del terreno, puesto que es obvio que el suelo urbanizable precisará de más deberes que el suelo urbano, para transformarse en solar.

En este sentido, los propietarios de terrenos con la clasificación de urbanizable deberán cumplir los requisitos dispuestos por la LS'98 en su artículo 18, al efecto de poder transformarlo en suelo urbano, concretándose en:

1. “Ceder obligatoria y gratuitamente a la Administración todo el suelo necesario para los viales, espacios libres, zonas verdes y dotaciones públicas de carácter local al servicio del ámbito de desarrollo en el que sus terrenos resulten incluidos.
2. Ceder obligatoria y gratuitamente el suelo necesario para la ejecución de los sistemas generales que el planeamiento general, en su caso, incluya o adscriba al ámbito correspondiente.
3. Costear y, en su caso, ejecutar las infraestructuras de conexión con los sistemas generales exteriores a la actuación y, en su caso, las obras necesarias



para la ampliación o refuerzo de dichos sistemas requeridos por la dimensión y densidad de la misma y las intensidades de uso que ésta genere, de conformidad con los requisitos y condiciones que establezca el planeamiento general.

4. Ceder obligatoria y gratuitamente a la Administración actuante el suelo correspondiente al 10 por 100 del aprovechamiento del sector o ámbito correspondiente; este porcentaje que tiene carácter de máximo, podrá ser reducido por la legislación urbanística. Asimismo, esta legislación podrá reducir la participación de la Administración actuante en las cargas de urbanización que corresponda a dicho suelo.
5. Proceder a la distribución equitativa de los beneficios y cargas derivados del planeamiento, con anterioridad al inicio de la ejecución material del mismo.
6. Costear o ejecutar la urbanización del sector o ámbito correspondiente.
7. Edificar los solares en el plazo que, en su caso, establezca el planeamiento.”

Las obligaciones urbanísticas mencionadas se pueden agrupar en cuatro deberes bien diferenciados, tal y como muestra la tabla 1.

Agrupación homogénea de deberes urbanísticos	Deberes urbanísticos para el suelo urbanizable según la LS'98
Deber de ceder terrenos	Cesión de terrenos para dotaciones locales (artículo 18.1).
	Cesión de terrenos para sistemas generales (artículo 18.2).
	Cesión de terrenos para el aprovechamiento urbanístico (artículo 18.4).
Deber de equidistribuir	Reparto equitativo de cargas y beneficios (artículo 18.5).
Deber de urbanizar	Costear las conexiones con los sistemas generales (artículo 18.3).
	Costear la ejecución de la urbanización (artículo 18.6).
Deber de edificar	Costear la edificación del solar (artículo 18.7).

Tabla 1. Agrupación homogénea de las obligaciones urbanísticas

★ Deber de ceder terrenos:

La cesión de terrenos es imprescindible para satisfacer las necesidades de la comunidad, configurándose como terrenos destinados básicamente a usos públicos, tales como: zonas viarias, parques, centros docentes, sanitarios, etc. Estos tipos de terrenos se clasifican en dotaciones locales y en sistemas generales, presentando semejanzas y diferencias. Entre las similitudes destaca que las dos tipologías de terrenos son precisas para satisfacer las necesidades de la sociedad. Por el contrario, la principal diferencia radica en que los sistemas generales, con respecto a las dotaciones locales, tienen una función más importante y global que afecta generalmente a varias zonas, incluso a varios Municipios. Así y a modo de ejemplo, es diferente una pequeña calle, que sea de utilidad para un barrio, que la realización de una circunvalación, ambas tienen la misma finalidad pero el impacto social es diferente, no sólo por el tamaño en sí sino además por la función del mismo. En consecuencia, la diferenciación es más bien una razón de tipo cualitativo, no cuantitativo.

No obstante, el cuarto deber mencionado en el artículo 18 hace referencia a la cesión del 10% del aprovechamiento medio del sector, entendido como la plusvalía que le corresponde a los organismos públicos por considerar que, debido a la clasificación que otorga al suelo, el propietario del mismo obtiene beneficios derivados de tal clasificación. De ahí que el organismo público quiera obtener la justa recompensa por la mejora para los propietarios de los terrenos. La Administración, con el terreno que adquiere mediante este tipo de cesiones puede actuar en el mercado inmobiliario, ya que posee suelo con un aprovechamiento urbanístico determinado.

La figura del aprovechamiento urbanístico es fundamental en el proceso analizado entendido como “el rendimiento que se puede otorgar al suelo en función de los usos que confiera al mismo el planeamiento urbanístico, es decir, el rendimiento físico otorgable al terreno, lo que lleva aparejado su rendimiento económico” Falcón (2000).

En este sentido, “la cuantía del aprovechamiento que corresponde a los propietarios de suelo a partir de la entrada en vigor de la [LS’98] será lo dispuesto en ésta: como mínimo el 90% del aprovechamiento objetivo del ámbito correspondiente en caso de suelo urbano no consolidado (y suelo urbanizable) o el 100% del aprovechamiento objetivo de la parcela (o, en su caso, ámbito correspondiente), según los supuestos (ya que la Comunidad Autónoma podría haber legislado con diversidad de porcentajes o ámbitos)” Santos y Castela (2000). Más adelante retomaremos el derecho al aprovechamiento urbanístico que le corresponde a los agentes económicos que participan en la urbanización.

Económicamente el deber de ceder terrenos repercute negativamente en los propietarios de suelo objeto de urbanización ya que si la transmisión es de carácter gratuito, el titular observa como partiendo de un terreno con una superficie y aprovechamiento determinado, éste se ve minorado por la cesión, perdiendo una fracción del mismo.

La importancia de este deber urbanístico radica en que en el supuesto que el agente económico no cumpla con el resto de deberes urbanísticos que permiten la obtención del derecho al aprovechamiento urbanístico, implicaría que el proceso de urbanización se paraliza, con lo cual todos los costes incurridos hasta el momento quedarían conceptuados como si de una producción en curso se tratara.

Por tanto, el deber de ceder terrenos constituye una de las obligaciones más importantes debido a la repercusión económica que representa para la iniciativa privada, pudiendo entenderse como:

- Pérdida irreversible, en cuanto que el propietario afectado aporta terrenos con una superficie y valoración económica determinada, perdiendo terrenos a favor de la comunidad.
- Coste de urbanización, porque derivado del propio proceso es ineludible la entrega de terrenos, produciéndose una minoración derivada de dicho proceso. En este sentido, la doctrina contable I.C.A.C. (1993) expone en cuanto a la cesión de terrenos que “los solares cedidos sin contraprestación a una Administración Pública, debe imputarse como mayor coste de la construcción, sin perjuicio de que si se supera el valor de mercado de la misma, se registre la oportuna corrección valorativa.”
- Compromiso entre el organismo público y los agentes económicos, pues en la medida que el propietario entrega terrenos la Administración actuante se compromete a permitir continuar con el proceso, de lo contrario sería paralizado, reflejándose esta alternativa en el modelo suplementario (información en la memoria o cuentas de orden).

En la medida que este deber es habitual y necesario en el proceso de urbanización puede ser entendido como un coste más de urbanización. En consecuencia, el hecho de que este deber sea común a todo proceso urbanizador y en ningún caso implique una fase esporádica, nos induce a excluir su consideración como pérdida irreversible, con lo cual se

produce una minoración o merma derivada del propio proceso<sup>8</sup>. Ello supone no realizar anotación contable alguna en el sistema patrimonial, si bien ello no implica que no afecte a la valoración económica por unidad física de aprovechamiento, es decir, al precio unitario de futura repercusión del suelo, puesto que propicia un incremento en el coste.

★ Deber de equidistribuir:

La equidistribución, en la legislación urbanística y en la ejecución del proceso de urbanización, pretende garantizar la justa distribución de cargas y beneficios entre todos los propietarios afectados del proyecto a realizar. Admitir el reparto equitativo de cargas y beneficios no implica, de forma directa, el desembolso efectivo de las cuotas que deben satisfacer para sufragar el proyecto los agentes económicos afectados. Nos informa sobre el porcentaje de costes futuros de urbanización que le corresponde a cada miembro, aunque no tiene por qué ser finalmente válido el importe real de los costes, pero es información de vital importancia suministrada por los proyectos urbanísticos y quizás debería estar incluida en la memoria al objeto de que todos los agentes partícipes tengan información en sus estados contables sobre las obligaciones impuestas por el ordenamiento urbanístico.

★ Deber de urbanizar:

El deber de urbanizar comprende la obligación de costear la urbanización por parte de los propietarios o afectados en el proceso de urbanización que permita la transformación del suelo urbanizable en solar. Así, entre los costes de tramitación ya señalados anteriormente y éstos no existe diferencia alguna, tratándose como un mayor valor en el coste de producción puesto que nos referimos a un proceso productivo, y dichos costes son los que permiten la obtención definitiva del solar.

La propia doctrina contable I.C.A.C. (1994) dispone sobre dichos costes, si bien en el marco del sistema de compensación, que “los gastos de urbanización de terrenos propiedad de una empresa, cuya urbanización se realiza a través de una Junta de Compensación creada al efecto, serán considerados como mayor valor de los mismos con el límite del valor de mercado, de acuerdo con la norma de valoración número tres apartado a) Solares sin edificar, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad.”

---

<sup>8</sup> A pesar de considerar la cesión de terrenos como minoración nos podemos plantear que a nivel macroeconómico dicha entrega de terrenos pasa a formar parte de la Administración actuante, que destina al mercado inmobiliario o a las zonas de uso público.

Con el cumplimiento de estos deberes el proceso prácticamente está terminado pudiendo obtener los propietarios afectados el derecho al aprovechamiento urbanístico que presenta unas peculiaridades propias: está representado en títulos, es susceptible de ser transmitido y dada su importancia está inscrito en el Registro de la Propiedad, sabiendo que como respaldo tiene un terreno. Jurídicamente ostenta tal importancia que prácticamente anula a los terrenos aportados inicialmente, ya que entre dicha facultad y los terrenos iniciales no tiene por qué existir correspondencia exacta, eso sí son consecuencia de ellos. La normativa urbanística permite reconocer dicho derecho a medida que se va ejecutando la urbanización si bien es materializable cuando prácticamente se hayan cumplido todas las obligaciones.

La magnitud técnica del derecho al aprovechamiento urbanístico no coincide en absoluto con el terreno aportado inicialmente. De hecho, dicha magnitud es dispuesta por la legislación urbanística y se expresa en unidades de aprovechamiento urbanístico, es decir, en función del rendimiento. Por otra parte, en la magnitud económica, también por disposición del ordenamiento propio, son de aplicación los criterios generales de valoración urbanística, tasando el terreno en función de las facultades adquiridas y en aplicación de la normativa catastral, utilizando, por ende, valores fiscales.

Con ciertas dosis de pragmatismo, dado que el derecho al aprovechamiento está inmerso en un proceso de producción, sea un derecho intermedio entre el suelo urbanizable y el solar y susceptible de venta, podría inclinarnos a su consideración como producto semiacabado. No obstante, hay que matizar que a diferencia del resto de procesos productivos en que la empresa es la única responsable, dirige y controla totalmente el proceso, esto no se cumple en la urbanización ya que la Administración ostenta un papel fundamental, paralizando, si es preciso, la obra.

Por último, cuando obtengamos el suelo urbano, al disponer de los cuatro servicios mínimos: acceso rodado, suministro de energía eléctrica, abastecimiento y evacuación de aguas, resta considerarlo como solar, dado que no todo el suelo urbano ostenta tal condición, es decir, apto para la edificación. De hecho, el proceso de urbanización termina cuando, además de ser suelo urbano, disponga de encintado de aceras y pavimentación de calzadas, que no son más que costes adicionales de urbanización que permiten la obtención del solar.

Dada la complejidad del proceso analizado, habitualmente, el propietario del terreno recibe el solar que puede o no coincidir en superficie, localización y rendimiento con el terreno aportado inicialmente.

\* Deber de edificar:

Una vez que el terreno adquiera la categoría de solar considerando las condiciones que establezca la legislación urbanística y el planeamiento, es posible la edificación. En cualquier caso, no nos extendemos en esta obligación urbanística puesto que hace referencia a la construcción, actividad que está suficientemente tratada por la normativa contable existente, teniendo como objeto de nuestro estudio el proceso urbanístico hasta la obtención del solar, definiéndolo como el portador de costes de dicho proceso.

De todo lo expuesto, destacamos que la urbanización de terrenos constituye un proceso productivo en el que la producción intermedia propicia la aparición de los derechos urbanísticos, cuya naturaleza es compleja, como ya hemos estudiado, provocando por ello que su problemática contable y de valoración presente cierta dificultad. Así, y a modo de resumen, el proceso de urbanización habitual de transformación de suelo urbanizable sectorizado en solar se muestra en la figura 1, poniéndose de relevancia que tanto el input como output son terrenos, y no recogiendo las relaciones económicas que existen entre los propietarios de terrenos afectados y las entidades urbanísticas colaboradoras creadas al objeto de ejecutar la obra.



Figura 1. El proceso urbanizador

### **Bibliografía**

Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Constructoras, 1993.  
Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, 1994.

Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y Espacios Naturales de Canarias.

FALCÓN PÉREZ, C.E. (2000): El proceso urbanístico y su contabilidad: Sistemas de compensación, cooperación y expropiación. Tesis Doctoral. Universidad Nacional de Educación a Distancia. Madrid.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. (1998): Comentarios a la Ley sobre Régimen del Suelo y Valoraciones (Ley 6/1998, de 13 de abril). Editorial Cívitas. Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS I.C.A.C. (1993): Consulta N°8 Sobre la forma de registrar las adquisiciones de solares a cambio de construcciones futuras realizadas por empresas inmobiliarias y la cesión de solares

y edificaciones realizadas en aplicación de la normativa urbanística. B.O.I.C.A.C. N° 15.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS I.C.A.C. (1994): *Consulta N°2 Sobre el tratamiento contable de los gastos de urbanización de un polígono industrial realizados por una empresa instalada con anterioridad a la urbanización del polígono.* B.O.I.C.A.C. N° 16.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE I.A.S.C. (1997): Normas Internacionales de Contabilidad del IASC. Traducida por: Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J. Editorial Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. 4ª edición. Madrid.

Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones.

NORVERTO LABORDA, M.C. (1994): "El tratamiento del gasto como activo y el principio de prudencia." *Actualidad Financiera*. N. 41, noviembre, págs. C789-798.

Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos.

SANTOS DIEZ, R. y CASTELAO RODRÍGUEZ, J. (2000): *Derecho Urbanístico. Manual para Juristas y Técnicos.* 4ª edición. Editorial El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid.

Sentencia 61/1997 del Tribunal Constitucional, de 20 de marzo.

SERRANO MORACHO, F. (1992): "Modelos de costes de empresas constructoras de pequeño y mediano tamaño." *Partida Doble*. N. 20, febrero, págs. 60-70.

URÍAS VALIENTE, J. (1997): *Introducción a la Contabilidad General. Teoría y Supuestos.* Editorial Pirámide. Madrid.