

AUDITORÍA Y GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS

**Carmen Esther Falcón-Pérez**  
Profesora Titular de Universidad  
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad  
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

# El destino de la entrega de terrenos: los patrimonios públicos de suelo

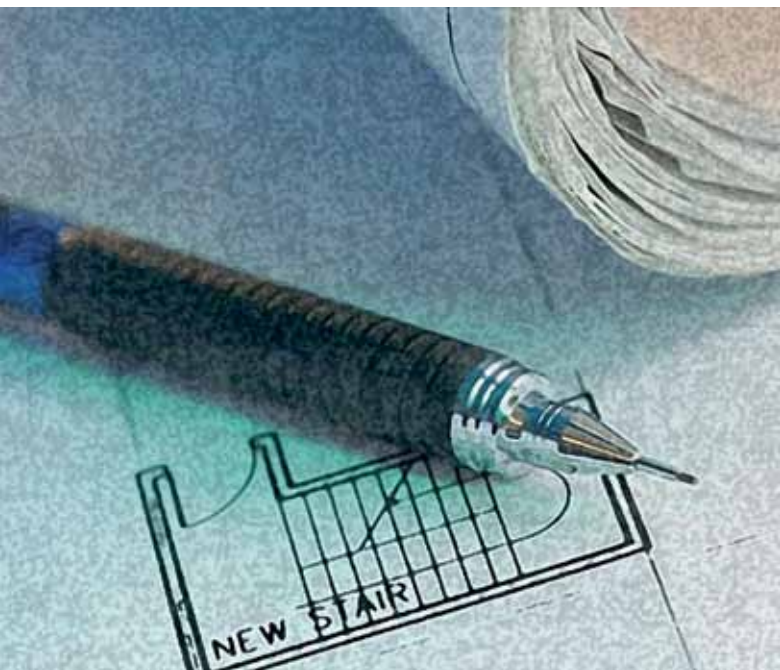
RESUMEN/ABSTRACT:

El proceso urbanizador permite transformar terrenos que, inicialmente, no disponen de la clasificación urbanística exigida para ser edificados. En este trabajo se analiza el origen y el destino de los terrenos que son entregados por el agente urbanizador a la Administración actuante en cumplimiento de la normativa urbanística, concretamente el deber urbanístico de entregar terrenos. Para ello se estudiará, por un lado, las repercusiones patrimoniales y económicas que implica dicha entrega de terrenos para la iniciativa privada; y por otro lado, las repercusiones económico-financieras de la recepción de terrenos por los organismos públicos haciendo hincapié en los denominados patrimonios públicos de suelo, terrenos que la administración recibe en cumplimiento del deber urbanístico mencionado y que persiguen un fin específico con un importante contenido social, pues prioritariamente deben ser destinados a construcciones de protección oficial o usos de interés social.

Urban process transform soil that, initially, lacks the urban classification required to be built. This paper analyzes the origin and destination of land that is delivered by developing agent to Government in compliance with the urban rules, particularly urban deliver land duty. In order that, the paper discuss the patrimonial and economic impact from the delivery of land by private initiative, and the economic and financial implications of the receipt of land by public agencies emphasizing the so-called public properties of soil. The public properties of soil are received by public administrations as consequence of the above mentioned urban duty and have a specific objective with an important social content, because priority should being assigned to promote council housing or other social utility purposes.

REPERCUSIONES PATRIMONIALES, OBLIGACIONES URBANÍSTICAS, PATRIMONIOS PÚBLICOS DE SUELO, ENTES LOCALES  
ECONOMIC AND FINANCIAL IMPLICATIONS, URBAN RULES, PUBLIC LAND PATRIMONY, LOCAL GOVERNMENT

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:



## 1. INTRODUCCIÓN

El proceso urbanístico permite transformar terrenos que, inicialmente, no cuentan con la clasificación urbanística para ser edificados. Dicho proceso es común a toda sociedad en crecimiento, por lo que el trabajo que se presenta puede ser trasladable geográficamente a cualquier país. Es de señalar que el proceso urbanizador requiere del cumplimiento de ciertos deberes urbanísticos, entre los que destaca la cesión o entrega de terrenos a la Administración actuante. Su importancia radica en que la entrega de terrenos tiene una repercusión social y económica considerable; de una parte y para la sociedad satisface las necesidades de la colectividad y, de otra parte y para la iniciativa privada, que acomete la urbanización de terrenos observa la minorización de terrenos que finalmente serán edificables, repercutiendo para aquélla económicamente de forma negativa.

Es por ello que esta obligación urbanística debe ser estudiada desde dos puntos de vista, por un lado, analizar las repercusiones patrimoniales y económicas de la entrega de terrenos por las empresas promotoras y,

por otro lado, la recepción de terrenos para la Administración actuante; puesto que no todos los terrenos entregados a la Administración tienen un fin dotacional (calzadas, parques, etc.) sino que hay terrenos (bienes integrantes de patrimonios públicos de suelo) cuyo fin puede ser la construcción de viviendas de protección oficial u otros fines de carácter social. No obstante, y como se pondrá de manifiesto en este estudio, en la gestión de los patrimonios públicos de suelo en el territorio español existe un cierto distanciamiento entre lo dispuesto y exigido por la normativa urbanística y la práctica realizada por los organismos públicos.

En el desarrollo de este trabajo se analizarán las repercusiones patrimoniales de la entrega y de la recepción de terrenos y cuál es su valoración económica, tomando como referencia el Texto Refundido de la Ley de Suelo aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio (TRLR'08) y la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Además y con el objeto de realizar un estudio completo del deber de ceder terrenos consideramos de interés comprobar si efectivamente, es decir, en la práctica los terrenos que son entregados a los entes locales son finalmente destinados para el fin que fueron constituidos o entregados, tal es caso de la construcción de viviendas en régimen de protección.

## 2. LA ENTREGA DE TERRENOS

En el marco del proceso urbanístico, la cesión de terrenos se constituye como una de las obligaciones ineludibles para que un terreno que inicialmente no puede ser edificado, se pueda convertir en solar. Este deber urbanístico no se presenta como la única obligación necesaria para llevar a cabo dicha transformación, y al objeto de dar una visión completa del proceso urbanístico, creemos oportuno remitirnos al artículo 16.1 del TRLR'08<sup>1</sup>, donde se dispone los deberes para la promoción de las actuaciones de transformación:

<sup>1</sup> El TRLR'08 es la normativa urbanística que rige a nivel estatal en España, amén de la legislación propia dictada por las Comunidades Autónomas que desarrollan dicha normativa, y que en ningún caso podrán contradecir.

a) “Entregar a la Administración competente el suelo reservado para viales, espacios libres, zonas verdes y restantes dotaciones públicas incluidas en la propia actuación o adscritas a ella para su obtención. En las actuaciones de dotación, la entrega del suelo podrá ser sustituida por otras formas de cumplimiento del deber en los casos y condiciones en que así lo prevea la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.

b) Entregar a la Administración competente, y con destino a patrimonio público de suelo, el suelo libre de cargas de urbanización correspondiente al porcentaje de la edificabilidad media ponderada de la actuación, o del ámbito superior de referencia en que ésta se incluya, que fije la legislación reguladora de la ordenación territorial y urbanística. En las actuaciones de dotación, este porcentaje se entenderá referido al incremento de la edificabilidad media ponderada atribuida a los terrenos incluidos en la actuación.

Con carácter general, el porcentaje a que se refieren los párrafos anteriores no podrá ser inferior al 5 por ciento ni superior al 15 por ciento.

La legislación sobre ordenación territorial y urbanística podrá permitir excepcionalmente reducir o incrementar este porcentaje de forma proporcionada y motivada, hasta alcanzar un máximo del 20 por ciento en el caso de su incremento, para las actuaciones o los ámbitos en los que el valor de las parcelas resultantes sea sensiblemente inferior o superior, respectivamente, al medio en los restantes de su misma categoría de suelo.

La legislación sobre ordenación territorial y urbanística podrá determinar los casos y condiciones en que quepa sustituir la entrega del suelo por otras formas de cumplimiento del deber, excepto cuando pueda cumplirse con suelo destinado a vivienda sometida a algún régimen de protección pública en

virtud de la reserva a que se refiere la letra b) del apartado primero del artículo 10<sup>2</sup>.

c) Costear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente, así como las infraestructuras de conexión con las redes generales de servicios y las de ampliación y reforzamiento de las existentes fuera de la actuación que ésta demande por su dimensión y características específicas, sin perjuicio del derecho a reintegrarse de los gastos de instalación de las redes de servicios con cargo a sus empresas prestadoras, en los términos establecidos en la legislación aplicable.

Entre las obras e infraestructuras a que se refiere el párrafo anterior, se entenderán incluidas las de potabilización, suministro y depuración de agua que se requieran conforme a su legislación reguladora y la legislación sobre ordenación territorial y urbanística podrá incluir asimismo las infraestructuras de transporte público que se requieran para una movilidad sostenible.

d) Entregar a la Administración competente, junto con el suelo correspondiente, las obras e infraestructuras a que se refiere la letra anterior que deban formar parte del dominio público como soporte inmueble de las instalaciones propias de cualesquiera redes de dotaciones y servicios, así como también dichas instalaciones cuando estén destinadas a la prestación de servicios de titularidad pública.

e) Garantizar el realojamiento de los ocupantes legales que se precise desalojar de inmuebles situados dentro del área de la actuación y que constituyan su residencia habitual, así como el retorno cuando tengan derecho a él, en los términos establecidos en la legislación vigente.

f) Indemnizar a los titulares de derechos sobre las construcciones y edificaciones que deban ser demolidas y las obras, instalaciones, plantaciones y sembrados que no puedan conservarse”.

<sup>2</sup> En este artículo se dispone la obligación de “destinar suelo adecuado y suficiente para usos productivos y para uso residencial, con reserva en todo caso de una parte proporcionada a vivienda sujeta a un régimen de protección pública que, al menos, permita establecer su precio máximo en venta, alquiler u otras formas de acceso a la vivienda, como el derecho de superficie o la concesión administrativa”.

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

Agrupación homogénea de deberes urbanísticos	Deberes de la promoción para la actuación de transformación urbanística según el TRLS'08
Deber de entregar terrenos	Entrega de terrenos para dotaciones locales (artículo 16.1.a).
	Entrega de terrenos para sistemas generales (artículo 16.1.a).
	Entrega de terrenos para el aprovechamiento urbanístico, esto es, suelo libre de cargas de urbanización (artículo 16.1.b).
	Entrega de las obras de infraestructuras (artículo 16.1.d).
Deber de equidistribuir	Reparto equitativo de cargas y beneficios <sup>3</sup> .
Deber de costear la urbanización	Ejecutar y costear la urbanización (artículo 16.1.c)
Deber de realojar	Garantizar el realojo de los ocupantes afectados durante el periodo de urbanización (artículo 16.1.e).
Deber de indemnizar	Indemnizar a titulares de aquellas construcciones que deban ser demolidas. (artículo 16.1.f)

Figura 1. Agrupación homogénea de las obligaciones urbanísticas

Es de señalar la importancia de las cesiones de terrenos, toda vez que parte de dichos terrenos son indispensables para satisfacer las necesidades de la comunidad. Así, se distinguen dos tipos de cesiones: las cesiones de terrenos de uso dotacional, configuradas por los terrenos destinados a las dotaciones de carácter local y a los sistemas generales, y los terrenos donde se ubican los aprovechamientos urbanísticos.

En primer lugar, nos centraremos en las cesiones de uso dotacional, exponiendo que tanto los sistemas generales como las de carácter local, presentan semejanzas y diferencias. Entre las similitudes destaca que las dos tipologías de terrenos son precisas para satisfacer las necesidades de la sociedad, tales como: centros docentes, calzadas, hospitales, aeropuertos, plazas, etc. No obstante, 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, no es comparable 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.

En segundo lugar, mencionamos aquellos terrenos destinados también a la Administración actuante, donde se ubican las plusvalías generadas por la urbanización que pertenecen al organismo público, entre el 5% y el 15% de la edificabilidad media. Ello es debido a que el organismo público con su actuación permite que el proceso urbanizador avance; de ahí que el organismo público quiera obtener la justa recompensa por la mejora que consiguen los propietarios cuyos terrenos son objeto de urbanización.

El Ayuntamiento, con el terreno que adquiere mediante este tipo de cesiones, debe actuar en el mercado del suelo, ya que posee suelo con un aprovechamiento urbanístico determinado que, en algunos casos, puede servir para equilibrar las desigualdades surgidas entre los propietarios de terrenos afectados por la urbanización, siendo habitual, por ejemplo, mediante la compensación de ajustes de aprovechamientos urbanísticos.

La reciente legislación hace hincapié en el destino que debe tener el terreno obtenido por los Ayuntamientos en calidad de plusvalías generadas por la ejecución de urbanización, tal y como relata el TRLS'08, en su Ex-

<sup>3</sup> Este deber, como tal, no es dispuesto por la reciente legislación urbanística si bien en todo proceso urbanizador es preciso el justo reparto de cargas y beneficios entre los agentes participantes.

posición de Motivos, “en esta ley existen medidas de garantía del cumplimiento de la función social de la propiedad inmobiliaria. Son muchas y autorizadas las voces que, desde la sociedad, el sector, las Administraciones y la comunidad académica denuncian la existencia de prácticas de retención y gestión especulativas de suelos que obstruyen el cumplimiento de su función, y en particular, el acceso de los ciudadanos a la vivienda. Los avances en la capacidad de obrar de los diversos agentes por los que apuesta esta ley deben ir acompañados de la garantía de que esa capacidad se ejercerá efectivamente para cumplir con la función social de la propiedad y con el destino urbanístico del suelo que aquella tiene por objeto, ya sea público o privado su titular”.

### 2.1. Aspectos jurídicos, técnicos y económicos

Una vez delimitado brevemente en qué consiste la entrega de terrenos y su tipología y al objeto de realizar un estudio económico-financiero de la cesión de terrenos, para la iniciativa privada, hemos optado por analizar los siguientes apartados, que consideramos de interés:

- \* Naturaleza jurídica de la entrega de terrenos.
- \* Medición de la superficie objeto de entrega, y
- \* Valoración económica de la entrega de terrenos.
- \* Naturaleza jurídica de la entrega de terrenos

La entrega de terrenos desde el punto de vista del Derecho Urbanístico es uno de los deberes más importante que deben cumplir los agentes económicos responsables de la ejecución de la urbanización, garantizando con ello la continuidad de la misma.

En este sentido y para la iniciativa privada, la entrega de terrenos al organismo público se define como una obligación indispensable para poder alcanzar el derecho al aprovechamiento urbanístico, de lo contrario el proceso urbanizador se paraliza.

Por todo ello, la entrega de terrenos supone una minoración de la superficie de los terrenos aportados inicialmente; si bien, debe ser entendido como una obligación urbanística de

la que no es posible eludir su cumplimiento, dado que quedaría prohibida la edificación del resto de terrenos objeto de urbanización. Esta cesión, unido a otros deberes urbanísticos, tiene como contraprestación la obtención del derecho al aprovechamiento urbanístico, que dada su relevancia es susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad y, por ende, puede ser enajenado durante el proceso urbanizador.

Para la Administración actuante hay que entenderlo justo como lo contrario, es decir, reciben terrenos que están en proceso de poder ser susceptibles de edificación; si bien, no todos tienen esta categoría, pues también obtienen terrenos de uso dotacional destinados a satisfacer las necesidades básicas de la sociedad. Es evidente que, desde el punto de vista económico, únicamente, le son rentables aquellos terrenos que generan plusvalías y que pueden ser enajenados, siendo tratados posteriormente con mayor detalle.

#### \* Medición de la superficie objeto de entrega

La medición de las entregas en metros cuadrados constituye una tarea compleja, siendo bastante difícil cuantificar para un particular la superficie del terreno a entregar, ya que en los dos tipos de cesiones se utiliza como unidad de medida las unidades de aprovechamiento urbanístico. Estas unidades de aprovechamiento se conforman como una magnitud técnica, durante el proceso urbanizador, que refleja el uso o utilidad que se le otorga a cada terreno, dentro de la unidad de reparto<sup>4</sup>, pudiendo ser de uso dotacional, residencial, terciario, etc. Este cambio en la unidad de medida física persigue la finalidad de que todo agente participe obtenga el mismo tratamiento, es decir, aquel propietario cuyo terreno sea destinado a la localización de una plaza no se puede ver perjudicado frente a otro particular donde se haya ubicado la posibilidad de realizar edificaciones.

<sup>4</sup> La unidad de reparto enmarca los terrenos que están siendo objeto de urbanización, debiendo existir un trato igualatorio para todos los propietarios de terrenos dentro de la misma.

Por el contrario, si tomamos como visión el marco de una unidad de reparto completa con sus diferentes unidades de ejecución, percepción que tomaría el organismo público, sería más fácil cuantificar dicha cesión, ya que, globalmente, se debe ceder un porcentaje determinado de terrenos, si bien tal superficie sigue estando expresada en unidades de aprovechamiento, señalando además la dificultad de determinar dónde localizar tales terrenos en la totalidad de la unidad de reparto.

Así, a la dificultad mencionada de cuantificar la superficie a ceder se debe añadir que, en el desarrollo del proceso urbanizador, todos los agentes económicos que participan en la urbanización utilizan como magnitud técnica los metros cuadrados. No obstante, tras el cumplimiento de este deber las figuras implicadas deben ceder a la Administración actuante parte de dichos terrenos, medidos en unidades de aprovechamiento, con lo cual se observan criterios no homogéneos desde el punto de vista técnico.

\* Valoración económica de la entrega de terrenos

La tasación de las cesiones es dispuesta por la Administración actuante, ya que según el ordenamiento urbanístico es de aplicación las valoraciones urbanísticas<sup>5</sup>. Es de señalar que esta cesión de terrenos no reportan recursos líquidos, si bien es necesario recordar que aquellos terrenos entregados, destinados a intervenir en el mercado del suelo y, por tanto, con aprovechamiento lucrativo, sí que reportan un beneficio directo para la Administración pública.

Así, inicialmente el agente económico cuyo terreno está sujeto al proceso urbanístico tiene valorado dicho terreno, en aplicación de los criterios contables, por el precio de adquisición más todos los costes de urbanización necesarios incurridos, y que hayamos considerado como

mayor valor. De hecho, 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 paralizaría, con lo cual todos los costes incurridos hasta el momento quedarían valorados como si de una producción en curso se tratara, pues el producto final sería el solar, por lo que en caso de ser tasado por una figura exterior también debería ser valorada la cesión de dichos terrenos, si bien señalamos que la Administración actuante sólo valora en aplicación de los criterios urbanísticos. En consecuencia, se pone de manifiesto la utilización de criterios heterogéneos en la valoración económica de este deber urbanístico, sabiendo que existe un total desligamiento entre la normativa contable española y la urbanística. Por tanto, es de difícil aplicación la valoración propuesta por la legislación urbanística en la representación contable del proceso de urbanización. A pesar de ello, y dependiendo del agente económico responsable de la ejecución del mismo, es posible que se contabilice siguiendo los criterios de valoración urbanística, concretamente, en las entidades urbanísticas colaboradoras, tales como las Juntas de Compensación Urbanísticas.

Como se observa, la cesión de terrenos tiene un doble efecto pues implica que, de una parte, los particulares entreguen terrenos, por exigencias de la normativa urbanística, hablamos de la iniciativa privada; y de otra parte, dichos terrenos son recibidos por el organismo público. En consecuencia, entendemos oportuno analizar, en este trabajo, el mismo hecho económico desde las dos perspectivas posibles, comenzando por estudiar qué es la cesión de terrenos para la iniciativa privada, como ya hemos mencionado.

<sup>5</sup> Dichas valoraciones urbanísticas están sujetas a las situaciones básicas en que se encuentre el terreno en el momento de ejecutar la urbanización, con el TRLS'08 se diferencia entre situación básica de suelo rural y situación básica de suelo urbanizado, siendo de aplicación los criterios de valoración dispuestos por el TRLS'08 para todo el territorio español y no pudiendo ser desarrollado por la legislación urbanística autonómica para evitar discrepancias en la valoración de los terrenos por estar situados en diferente zona geográfica.

**2.2. Repercusiones patrimoniales de la entrega de terrenos**

Actualmente en España existe un vacío normativo en materia contable sobre cómo tratar y reflejar contablemente el proceso urbanizador y, por ende, la entrega de terrenos que queda enmarcada en el mismo. En consecuencia, en este apartado propondremos alternativas sobre qué entendemos por entrega de terrenos desde la perspectiva contable y como se llevaría a cabo su reflejo, amén de su valoración económica, justificando en último lugar aquella propuesta que consideramos acorde al hecho económico analizado.

Como hemos mencionado, la cesión de terrenos está inmersa en el proceso urbanizador por lo que, con anterioridad a esta obligación urbanística, se habrán realiza-

do otras etapas que no son objeto de estudio en este trabajo. No obstante, sí que es preciso puntualizar que en todo proceso urbanístico se opera sobre un terreno cuya consideración financiera puede variar en función de la finalidad que persiga el agente particular cuyos terrenos son objeto de urbanización; a saber: inmovilizado material, inversión inmobiliaria o existencias. Sin embargo, serán tenidas en cuenta al presentar las distintas alternativas en cuanto al reconocimiento patrimonial de la entrega de terrenos que, en ningún caso, no deben alterar el resultado final.

Las alternativas que presentamos para el tratamiento contable de la cesión de terrenos se exponen, a modo de resumen, en la figura 2.

**La entrega de terrenos**

Como pérdida
Como coste de urbanización

Figura 2. Alternativas para el tratamiento contable de la entrega de terrenos

\* Como pérdida

La cesión de terrenos implica la minoración del terreno aportado, por lo que el agente económico que ejecuta la urbanización observa como disminuye aquél sin posibilidad alguna de recuperación, dado el cumplimiento del deber dispuesto por el ordenamiento urbanístico.

En consecuencia, como el terreno sufre una minoración en las unidades físicas también podríamos entender que repercute en su valoración económica, de ahí que los agentes económicos que participan en la urbanización se ven obligados a entregar parte de sus terrenos a la Administración actuante, sin contraprestación alguna, pudieran considerar este hecho contable como una pérdida, puesto que en aplicación del principio de prudencia<sup>6</sup> los riesgos deben ser tenidos en cuenta tan

pronto sean conocidos. Partiendo de esta consideración analizamos brevemente como afecta este deber urbanístico al clasificar el terreno como inmovilizado material, inversión inmobiliaria o existencias.

No obstante, es de señalar que el terreno, en cualquiera de sus tipologías, está registrado según el valor económico-financiero<sup>7</sup>, sin embargo, la valoración que dispone la Administración actuante viene determinada por criterios urbanísticos, como ya expusimos. Ello es debido a que el organismo público toma siempre como referente el valor dispuesto por la normativa urbanística estatal, con lo que se podría producir una diferencia negativa derivada simplemente de la aplicación de criterios económicos heterogéneos entre el valor urbanístico y el contable, dando así de baja parcialmente a dichos

<sup>6</sup> El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC'07) dispone que en aplicación del principio de prudencia "se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales". En aplicación del artículo 38 bis del Código de Comercio "únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha del cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulan."

<sup>7</sup> Normalmente se habrá determinado aplicando el criterio del precio de adquisición definido como "el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas, o pendientes de pago, más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas." [Marco conceptual del PGC'07].



terrenos en aplicación del principio de adquisición, por el valor contable.

En consecuencia, se pone de manifiesto la aplicación de criterios de valoración diferentes, el valor histórico o precio de adquisición y el dispuesto urbanísticamente por la Administración actuante; no obstante, podría ser considerado además el valor de mercado, si bien exclusivamente para el suelo derivado de las plusvalías generadas por el propio proceso urbanizador y del que dispone el organismo público para intervenir en el mercado del suelo como cualquier agente más, ya que el suelo destinado a uso dotacional no tiene aprovechamiento lucrativo y, difícilmente, algún agente externo estaría interesado en la adquisición del mismo.

Otro razonamiento que consideramos de interés es una argumentación contraria a la anterior, puesto que las entregas de terrenos al organismo público obtienen como contraprestación continuar con el proceso de urbanización, por lo que el terreno restante, que es objeto de urbanización, aumenta su valoración económica, ya que es evidente que restan menos obligaciones para que sea considerado solar.

Con este planteamiento, nos podríamos cuestionar si este hecho económico puede ser reflejado como

una revalorización ya que en aplicación de la normativa contable española es necesario que se produzca una mejora en aplicación de las normas particulares sobre inmovilizado material (NRV3<sup>a</sup>) “los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil”; analizando estos requisitos quizás la entrega de terrenos pueda ser considerada como tal, dado que los terrenos que continúan en el proceso incrementan su eficiencia, máxime cuando esta obligación constituye un avance importante en la obtención del derecho al aprovechamiento y es susceptible de transmisión.

Sin embargo, este último argumento en aplicación de nuestra normativa contable, con carácter general, no es posible ya que no es permitida la revalorización por el valor de mercado, pues aunque la reciente reforma mercantil en España<sup>8</sup> ha permitido la revalorización de ciertos elementos patrimoniales en los que no ha incluido los terrenos en aplicación del valor histórico contable, poniéndose de manifiesto tal incremento del valor mediante las plusvalías cuando se produzca la enajenación de los terrenos.

<sup>8</sup> Esta reforma va orientada a seguir la línea de actuación de las Normas Internacionales de Información Financiera en aras a conseguir una armonización contable europea. No obstante, España a pesar que ha dado un importante paso en esta línea aún le queda por aplicar de lleno los criterios de valoración que habitualmente se aplican en la mencionada normativa internacional, en la que el valor de mercado o valor razonable es de aplicación cotidiana.



La consideración del terreno con inversión inmobiliaria responde a la finalidad para la que fue adquirido, la obtención de rentas o generar plusvalía con el mismo. Lo cierto es que su reflejo contable no dista de lo expuesto anteriormente para su conceptualización como inmovilizado material, aunque ha de figurar como partida independiente en el balance.

Por el contrario, si el terreno es tratado como existencias, se podría considerar que cualquiera de los factores productivos inventariables de la producción (materias primas, productos semiterminados o terminados) puede sufrir a lo largo de un ejercicio económico, mermas, roturas e incluso la propia obsolescencia de los materiales que los hagan inutilizables para el proceso productivo o la venta. Habitualmente, estos hechos suponen unas pérdidas en los materiales o productos para la empresa, las cuales deben ser tratadas como un mayor coste del proceso productivo.

La representación contable de esta alternativa implicaría dar de baja parcialmente, en la categoría urbanística concreta, por el valor mercantil, en aplicación del criterio del precio de adquisición. Al realizar estas observaciones contables hemos considerado que se produce una pérdida tanto de carácter técnico como económico ya que consideramos que con esta opción se minora su superficie y, por ende, su valoración económica.

En consecuencia, y siguiendo estos razonamientos, entendemos que la entrega de terrenos podría ser contabilizada como una pérdida en aplicación del principio de prudencia, no repercutiendo en el tratamiento contable expuesto por la clasificación otorgada al terreno, es decir, como inmovilizado material, inversión inmobiliaria o existencias. Con esta justificación, su consideración como pérdida se pone de manifiesto que la cesión de terrenos es una fase no común en la totalidad del proceso urbanizador, y, económicamente, ha supuesto una minoración.

\* Como coste de urbanización

La entrega de terrenos, en la medida que es habitual y necesaria en el proceso de urbanización, puede ser en-

tendida como un coste más de urbanización con la peculiaridad de que el pago a realizar es en especie, es decir, entregando terrenos a la Administración actuante, no siendo considerado en ningún caso como una pérdida sino más bien como transacciones comunes entre los agentes económicos particulares, obligados a realizar la cesión de terrenos, y el organismo público.

En este sentido, la doctrina contable del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>9</sup> (1993) en su consulta N°8 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.”

Dicha consulta pone de manifiesto el hecho económico analizado ya que estudia la entrega de terrenos sin contraprestación alguna, en nuestro caso, sería aplicable a los terrenos de uso dotacional y a la entrega del porcentaje estipulado por la Administración actuante, donde ubicar los terrenos derivados de las plusvalías.

El considerar la entrega de terrenos como un coste de urbanización implica entender que derivado del propio proceso urbanizador es ineludible la entrega de terrenos, si bien haciendo abstracción de su valoración económica global, considerando que exclusivamente afecta a las unidades físicas, con lo cual se produce una minoración o merma derivada del propio proceso.

La representación contable de la entrega de terrenos como merma implica no realizar anotación alguna, cualquiera que sea la clasificación del terreno, inmovilizado material, inversión inmobiliaria o existencias, ya que con esta decisión se propone la reducción únicamente en la magnitud técnica, ello no quiere decir que no afecte a la valoración económica ya que con este razonamiento incrementa el coste unitario del terreno finalmente urbanizado, dado que el valor histórico total del terreno es el mismo pero reduce las unidades físicas.

La repercusión patrimonial de la merma es diferente en función del momento en que se produzca la misma

<sup>9</sup> El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda que emite normativa en materia económico-financiera y regula la Auditoría.

y sobre qué elemento inventariable, así en el supuesto que se produzca con anterioridad a la entrada en almacén supondrá un mayor valor del precio de adquisición de la materia prima en cuestión. En el supuesto que se lleve a cabo durante el proceso productivo produce un incremento del coste del producto. A nuestro juicio, la merma analizada es ocasionada durante el proceso productivo, concretamente durante la realización de la urbanización, por lo que la misma supondrá un mayor coste del producto finalmente obtenido, el solar.

Por tanto, aunque el terreno sea tratado como inmovilizado material, inversión inmobiliaria o existencias implica no realizar anotación alguna. Si bien, se asemeja bastante a una venta aunque no se produce enajenación de los mismos, pues directamente se reducen, dado que no se refleja en su valoración económica global, aunque sí en el coste unitario, en cierta medida porque siempre está vinculado a un terreno objeto de urbanización.

\* Alternativa propuesta para la entrega de terrenos

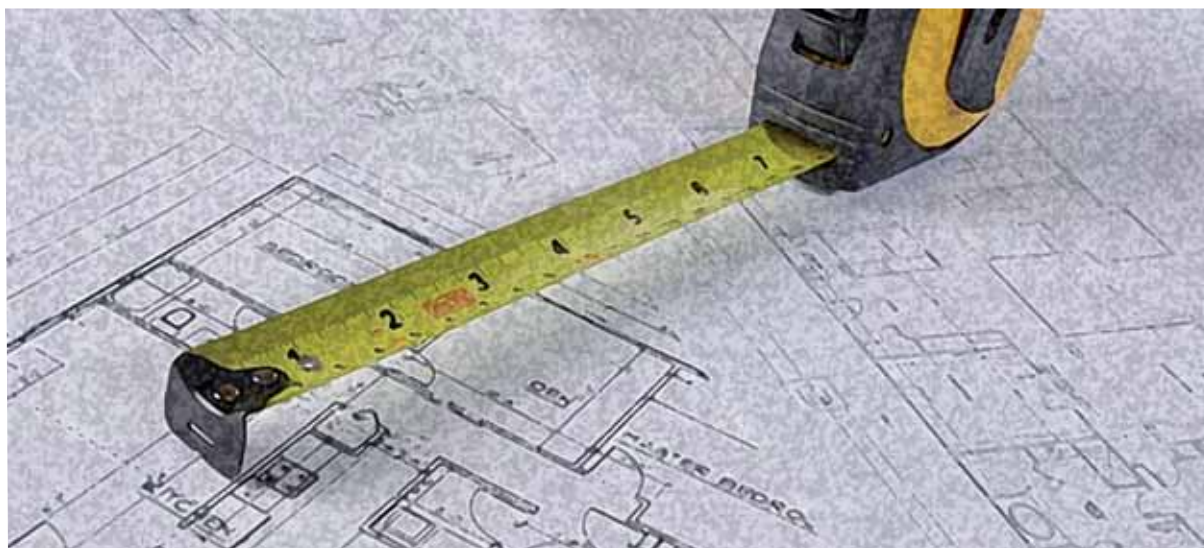
En lo referente a las alternativas planteadas, es evidente que la primera está claramente apoyada por la aplicación del principio de prudencia, pues se deben reconocer los riesgos desde el momento en que se conozcan considerándolo como un deber esporádico que se produce en el proceso, y la segunda implica una merma acaecida común e inherente a todo proceso urbanístico. Tales argumentos apoyan que la entrega de terrenos sea tratada

contablemente como merma, basándonos en que es necesario y común al proceso de urbanización, frente a la consideración de pérdida porque en ningún caso y dado lo analizado es algo extraordinario, permite a los agentes partícipes avanzar en el proceso urbanístico.

No obstante, y continuando con el análisis, observamos que en la medida que este deber es habitual y necesario en el proceso de urbanización la práctica habitual lo representa como un coste más de urbanización, lo que puede ser cierto en términos particulares o microeconómicos para el cedente, para quien la cesión supone aproximadamente lo mismo que una merma en cualquier proceso productivo, pero no es cierto en términos macroeconómicos, ya que las mermas de producción no aprovechan a un tercero, lo que sí sucede en el caso que analizamos pues a nivel general la sociedad hace uso de tales terrenos.

En consecuencia, la decisión económico-financiera adoptada por el I.C.A.C. y, mencionada anteriormente que coincide con la generalmente admitida, desconoce la realidad de los hechos representados.

En esta primera parte del trabajo hemos estudiado qué repercusiones jurídicas, patrimoniales y económicas representa la entrega de terrenos para el agente urbanizador; a continuación analizaremos las repercusiones patrimoniales y exigencias jurídicas de la recepción de terrenos por parte de la Administración actuante.



### 3. LA RECEPCIÓN DE TERRENOS

En lo referente a la recepción de terrenos por parte del organismo público tras el cumplimiento del deber de entregar terrenos, tenemos que diferenciar aquellos terrenos que pertenecen al porcentaje del aprovechamiento urbanístico correspondientes a la plusvalía generada (todo ello en justa recompensa de los beneficios que los titulares de los terrenos obtendrían como consecuencia de la urbanización), de aquellos terrenos destinados a dotaciones públicas generales.

Dicha distinción para la iniciativa privada no es relevante porque en ambos casos suponen una minoración de terrenos; no obstante, para el organismo público tal diferencia sí que es importante puesto que en el primer caso los terrenos recibidos participan en el mercado inmobiliario obteniendo la Administración actuante un beneficio derivado de la operación de ventas que realice y, en aplicación de la normativa contable específica<sup>10</sup> para estos organismos, debería ser incluida en la partida de inmovilizado, siendo susceptible de venta como un inmovilizado más. Igual tratamiento contable recibirá aquellos terrenos destinados a la prestación de un servicio público (instalaciones de centros docentes, sociales, deportivos, etc.)

En opinión de Teré (2003:2) los terrenos afectados al uso general (espacios públicos, parques, jardines, etc.) “en principio, no deben reflejarse en la contabilidad de la entidad local pues no forman parte del inmovilizado material, al no estar destinados a la prestación de servicios públicos, ni se trata de inversiones efectuadas por el Ayuntamiento.”

El TRLS'08 deja claro en su Exposición de Motivos su preocupación por evitar la especulación del suelo y contribuir a la construcción de viviendas de protección oficial. Ello se pone de manifiesto en la exigencia impuesta al destino de la entrega de terrenos en aplicación del deber de ceder terrenos, su integración en los denominados Patrimonios Públicos de Suelo (PPS).

En general, para el organismo público, concretamente, el Ayuntamiento o las Corporaciones municipales,

el proceso de urbanización representa una importante fuente de ingresos puesto que no sólo habría de considerarse los terrenos que obtienen por el propio desarrollo del proceso sino también los tributos vinculados al desarrollo urbano de las ciudades, tales como: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, tasas de licencias de obras, contribuciones especiales, etc. En este sentido “el urbanismo se convierte, así, en una fuente de recursos económicos para las entidades locales que, aunque, [...] están sujetos, en determinados supuestos, a concretas restricciones de uso, permiten, en no pocos casos, sanear las arcas municipales y atender a sus necesidades más imperiosas.” (Teré, 2003:1).

Para el organismo público, la recepción de terrenos, en muchos casos, tiene una finalidad diferente a la perseguida por el derecho urbanístico, pues se pretende disminuir la escasez del suelo, ofreciendo terrenos con aprovechamiento lucrativo donde se permita la edificación de viviendas de protección oficial; sin embargo, los terrenos derivados de las plusvalías, en algunos casos, terminan financiando a los entes locales, no teniéndose excesivo control sobre las decisiones tomadas por cada organismo público en esta materia. De hecho, no es extraño ver como, a menudo, los diarios españoles abordan temas urbanísticos en los que prima la especulación, reclasificaciones de terrenos, cambios de usos de terrenos ya decididos con anterioridad, etc. Todo ello conduce a que en esta materia y para las entidades públicas se debería exigir una mayor transparencia pues las decisiones tomadas afectan al bienestar social.

#### 3.1. Finalidad y control de los Patrimonio Público de Suelo

En la legislación urbanística española, los PPS “se han configurado como un instrumento que permite a los poderes públicos disponer de las superficies necesarias para localizar determinadas operaciones de especial interés público y contribuir de este modo a relajar las tensiones del mercado inmobiliario, sobre todo cuando el precio del suelo se eleva excesivamente y su encarecimiento repercute sobre el precio final de los productos

<sup>10</sup> La Administración actuante, en materia contable, se rige por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, estando recogido por esta normativa la entrega de terrenos.

inmobiliarios y, en especial, la vivienda, cuyo acceso debe garantizarse a todos los españoles por imperativo constitucional.” [Menéndez, 2007: 925]. Desde nuestro punto de vista, dicha situación no es exclusiva del territorio español siendo extensible a cualquier país en desarrollo urbanístico.

Reglamentariamente, la legislación urbanística estatal española ha reservado el capítulo II Patrimonio Público de Suelo del TRLS’08 dedicando dos artículos, exclusivamente, a esta materia, analizando seguidamente cada uno de ellos.

El artículo 38 del TRLS’08 dispone cómo se nutre y qué finalidad deben tener los citados PPS tal y como se expone a continuación:

“Con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa privada y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística, integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiera la Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 16, sin perjuicio de los demás que determine la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.

Los bienes de los patrimonios públicos de suelo constituyen un patrimonio separado y los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o la sustitución por dinero a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 16, se destinarán a la conservación, administración y ampliación del mismo, siempre que sólo se financien los gastos de capital y no se infrinja la legislación que les sea aplicable, o a los usos propios de su destino.”

Este artículo es fundamental para comprender cuál es su finalidad, como se nutre los PPS y cómo se ejerce el control sobre el mismo, estando estructurado en dos partes bien diferenciadas. En primer lugar, determina la configuración de los PPS, sabiendo que su recepción proviene del cumplimiento de la entrega de terrenos a la Administración, en aplicación del artículo 16, relativo al deber de entregar terrenos a la Administración actuante, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente.

En segundo lugar, este articulado exige que los bienes integrantes de los PPS estén reflejados en un patrimonio separado; esto es, en los estados financieros de los Ayuntamientos deberían estar perfectamente identificados y separados del resto, pues los ingresos obtenidos por la venta de tales bienes deben revertir en los mismos.

Es de señalar que este aspecto es trascendental, pues para el seguimiento o destino final de los terrenos es preciso que estén claramente identificados y no se confundan con el resto de bienes pertenecientes al organismo público, sobre todo para evitar que dichos terrenos sean destinados a un fin distinto para el que fueron constituidos.

Quizás uno de los aspectos más relevantes lo constituye el destino que se le debe otorgar a los bienes integrantes de los PPS y que según la legislación urbanística “deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública. Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.” [Artículo 39.1 del TRLS’08]

Es cierto que uno de los principales destinos de dichos terrenos es la construcción de viviendas de protección oficial. No obstante, el organismo público podría plantarse diferentes opciones que podría entender como bienes de interés público o social.

La importancia de los PPS radica en cómo se configuran, básicamente del desarrollo del proceso urbanístico, derivado de la obligación de entregar terrenos a la Administración actuante por la generación de plusvalías que derivan de dicho proceso y que deben revertir en la sociedad, bien mediante dotaciones locales, sin aprovechamiento lucrativo pero sí social, o con aprovechamiento lucrativo destinado a los bienes integrantes de los PPS.

Por tanto, los PPS cumplen una función social importante ya que contribuyen a promover la edificación de viviendas de protección oficial, pues los principales

destinatarios son familias con importantes problemas económicos, estando además íntimamente ligado con la Constitución Española de 1978, que en su artículo 47 dispone que todo ciudadano español tiene derecho a una vivienda digna y adecuada.

#### 4. LA GESTIÓN DE LOS PATRIMONIOS PÚBLICOS DE SUELO: LA REALIDAD ESPAÑOLA

El Tribunal de Cuentas de España (TCE) es un órgano Constitucional del Estado que tiene dos funciones principales: una función fiscalizadora y una función jurisdiccional. La primera de ellas se caracteriza por ser externa y permanente, consistiendo en comprobar si la actividad económica-financiera del sector público respeta los principios de legalidad, eficiencia y economía y siendo su principal destinatario las Cortes Generales españolas. La segunda, la función jurisdiccional, consiste en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren los que tienen a su cargo el manejo de efectos públicos, teniendo por objeto lograr la indemnidad de los fondos públicos perjudicados, por malversación, por incorrecta, por gestión incompleta o por otras causas.

En lo referente al trabajo que nos ocupa el TCE, a través de los órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas que ostentan las competencias fiscalizadoras en las entidades locales, propuso el estudio de la situación actual de los PPS en todas las Comunidades Autónomas.

Para llevar a cabo tal estudio fue necesario realizar una serie de actividades tales como:

- \* Verificar y controlar los PPS, evaluando el control que han realizado los entes locales tanto de los terrenos que conforman dichos patrimonios como el resto de bienes integrantes en el balance.
- \* Analizar la gestión llevada a cabo en los PPS al efecto de comprobar si el destino otorgado a los terrenos que conforman los patrimonios son conformes con la legislación urbanística aplicable.
- \* Y por último, también el TCE se centra en el estudio de cuáles son los bienes que integran y van nutriendo sucesivamente los PPS y que en algunos casos provienen de operaciones que deben

ser fiscalizadas, tal es caso de la urbanización de terrenos.

La muestra seleccionada para realizar tal fiscalización abarcó los Ayuntamientos de todo el territorio español, un total de 144, con una población superior a 100.000 habitantes, capitales de provincias con independencia de su población y los cinco Ayuntamientos mayores de 20.000 habitantes de cada Comunidad Autónoma que hubieran tenido mayor crecimiento de población en los últimos cuatro años y siendo el periodo objeto de estudio el ejercicio 2004, si bien el informe se terminó y presentó en el año 2008.

El estudio es bastante laborioso y complejo, y con la aplicación de una normativa urbanística estatal y autonómica a cumplir muy exhaustiva. De hecho, como la fiscalización se propuso en el año 2004, la legislación que estaba vigente era el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, que en su artículo 276, referente a los PPS, dispone:

1. “Los Ayuntamientos que dispongan de planeamiento general deberán constituir su respectivo Patrimonio Municipal de Suelo<sup>11</sup>, con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilitar la ejecución del planeamiento.
2. Los bienes del Patrimonio Municipal del Suelo constituyen un patrimonio separado de los restantes bienes municipales y los ingresos obtenidos mediante enajenación de terrenos o sustitución del aprovechamiento correspondiente a la administración por su equivalente metálico, se destinarán a la conservación y ampliación del mismo.”

Además, el artículo 280.1 del citado texto establece que “los bienes del Patrimonio Municipal del Suelo, una vez incorporados al proceso de urbanización y edificación, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública o a otros usos de interés social de acuerdo con el planeamiento urbanístico.”

<sup>11</sup> Tradicionalmente a los Patrimonios Públicos de Suelo se le denominaban Patrimonios Municipales del Suelo (PMS).



Si se observa con detenimiento el articulado referente a los PPS dispuesto por el Texto Refundido de 1992, actualmente derogado, no dista de lo exigido por la legislación vigente, el TRLS'08, ello es debido a que estos patrimonios han existido en legislaciones urbanísticas precedentes pues persiguen fines sociales que siempre han estado presentes en el ordenamiento urbanístico español.

El informe de fiscalización de los PPS realizado por el TCE ve la luz finalmente en el ejercicio 2008 y de él se ha extraído conclusiones muy importantes que a continuación pondremos de manifiesto.

En primer lugar, de todos los Ayuntamientos fiscalizados sólo el 15% de los mismos tenían constituido formalmente los PPS. En consecuencia, la exigencia legal de constituir un patrimonio separado e independiente del resto de bienes inmuebles no ha sido cumplida por la mayoría de los entes locales. Este requisito legal es fundamental pues permite cuantificar y valorar cuántos son los elementos integrantes de los PPS y además cual es su destino, información que no es suministrada por la gran parte de los organismos públicos analizados.

En segundo lugar, el TCE opina que el control que se ha podido realizar sobre los bienes objeto de estudio ha sido escaso puesto que disponían de la información económico-financiera separada en lo que a los PPS se refiere. Además en la gran parte de la legislación au-

tonómica en materia de urbanismo que los ingresos obtenidos por sanciones urbanísticas son destinados a incrementar los PPS, observándose por los organismos de Control Externo que dicha información no es posible verificarla al no disponer de la información tal y como la exige la legislación vigente.

En tercer lugar, los inventarios empleados por los Ayuntamientos en los que deben recoger los bienes y recursos analizados no reúnen las condiciones para ser considerado como tales inventarios pues no se especifican elementos tan importantes tales como: situación, calificación, registro de altas, modificaciones, etc., de dichos bienes.

En cuarto lugar, y en la medida que el destino de los bienes y derechos de los PPS necesitan estar perfectamente controlados es preciso verificar la denominadas operaciones vinculadas, esto es, qué partida de ingresos financia cada partida de gastos, o de otro modo, conceptualmente los ingresos destinados a PPS deben financiar gastos vinculados a usos de intereses social u objetivos propios de los fines de los patrimonios objeto de estudio. Pues bien, del informe realizado se desprende que 57 Ayuntamientos no identifican las partidas de ingresos con la financiación del gasto correspondiente.

En quinto lugar, únicamente el 16% de los bienes integrantes de los PPS fue destinado a la construcción de viviendas con algún régimen de protección pública, sabiendo que una gran cantidad de los terrenos que conforman los PPS provienen del cumplimiento del deber de entregar terrenos y su principal destino debe ser la promoción de la vivienda protegida.

En resumen, "las operaciones con PMS sin repercusión presupuestaria no se contabilizaron en 108 de los 144 Ayuntamientos fiscalizados (75%) y, en consecuencia, no mantenían el libro de inventarios y balances debidamente actualizado a 31 de diciembre de 2004; únicamente 5 Ayuntamientos (el 3,5%) distinguen en el inventario contable los bienes pertenecientes al PMS del resto del inmovilizado municipal, en tanto que, sólo en 11 es posible conocer desde el sistema contable la valoración del PMS a 31 de diciembre de 2004. La contabilidad de los Ayuntamientos, por tanto no pone de

manifiesto la composición y situación del patrimonio municipal de suelo ni sus variaciones lo que afecta directamente a la exactitud y corrección de los balances de situación a 31 de diciembre de 2004 y del resultado económico-patrimonial del ejercicio.” [Tribunal de Cuentas, 2008: 44].

Tal y como se ha puesto de manifiesto los PPS representan un mecanismo importante de intervención de los poderes públicos para regular el mercado de suelo y, al mismo tiempo, crear reservas de suelo, tal y como se desprende del ordenamiento urbanístico español.

No obstante, la puesta en práctica de los PPS es una realidad bien distinta, básicamente porque los Ayuntamientos no cumplen las exigencias legales lo que provoca la inexistencia del control exigido, diferenciación de los bienes que integran los patrimonios de forma separada e independiente al objeto de poder realizar un seguimiento del destino de tales bienes, vinculación entre los ingresos obtenidos de la enajenación de tales bienes y la reversión de los mismos a los PPS, así como qué tipos de gastos pueden ser financiados con los recursos que integran los patrimonios objeto de estudio.

## 5. CONSIDERACIONES FINALES

El proceso urbanístico es un proceso productivo complejo en el que intervienen multitud de agentes económicos con intereses dispares. La ejecución de dicho proceso implica el cumplimiento de ciertos deberes urbanísticos, entre el que destaca la entrega de terrenos a la Administración actuante.

No son baladíes las repercusiones económicas, contables y fiscales que provoca la cesión de terrenos tanto para la iniciativa privada como para la pública, implicando la entrega y recepción de terrenos respectivamente. Además, es preciso para la Administración actuante la distinción de los terrenos recibidos, puesto que no todos los terrenos se pueden dedicar a su venta, como es el caso de los terrenos uso dotacional.

En cualquier caso, y desde el punto de vista de la empresa privada, la obligación de entregar terrenos al organismo público, con cualquier finalidad, tiene repercu-

siones puesto que supone disponer de menor superficie de terrenos a efectos de la edificación final, lo que apoya nuestra consideración inicial como merma. No obstante, nos debemos plantear que la merma en cualquier proceso productivo supone la volatilización de la materia prima en cuestión, factor productivo o producto. Sin embargo, si analizamos con detenimiento la obligación urbanística estudiada este hecho no se cumple, ya que si bien para las empresas privadas consiste en la desaparición de parte del terreno objeto de urbanización a nivel macroeconómico no ocurre lo mismo puesto que dichos terrenos son utilizados por la Administración actuante, tanto por la comunidad, por las zonas de uso común, como por el terreno que participa en el mercado inmobiliario.

Todo ello se traduce en que al considerar la cesión de terrenos como un coste de urbanización más, los estados contables no reflejan verdaderamente los hechos económicos acaecidos puesto que únicamente queda mostrado como mayor repercusión en el coste final del solar. El inversor en ningún momento advierte en las cuentas anuales el cumplimiento de este deber urbanístico no disponiendo, por tanto, de información fiable que le permita tomar decisiones en empresas que estén ejecutando el proceso urbanístico.

Es de señalar que para los agentes urbanizadores dicha entrega implica un incremento del coste del producto finalmente terminado, el solar, y es cedido a la Administración con el fin de que revierta en la sociedad bien mediante dotaciones locales (parques, calzadas, etc.) o por las plusvalías generadas cumpliendo en este caso con la función social que deben tener presente todos los entes locales, constituyéndose para tal fin los PPS.

Para la Administración actuante es evidente la importancia de aglutinar terrenos que pretendan acabar con la especulación de suelo y, consecuentemente, incrementar la oferta de vivienda, pero quizás en demasiadas ocasiones no se está haciendo un buen uso de la potestad administrativa que se les ha otorgado, por lo que sus estados financieros deberían reflejar, en todo momento, la imagen fiel de las operaciones urbanísticas que se estén elaborando.

Los PPS son un instrumento urbanístico de gran valía que permite a los poderes públicos intervenir en el mercado del suelo, pues promueve la obtención de reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilita la ejecución de la ordenación territorial y urbanística. En este sentido, los bienes que integran los PPS presentan como principal destino la construcción de viviendas de protección oficial, lo que propicia satisfacer una necesidad básica, la vivienda, pero además a los estratos sociales más vulnerables.

Es de señalar que dichos PPS son constituidos con una finalidad meramente social y pública y para dar respuesta a un derecho constitucional, promocionar la construcción de viviendas para familias con escasos recursos económicos, principalmente la edificación de viviendas de protección oficial. Este objetivo, loable, no es cumplido en la mayoría de los Ayuntamientos españoles analizados por el Tribunal de Cuentas, puesto que

tras analizar, brevemente, el Informe de Fiscalización la realidad dista mucho de las pretensiones del legislador que fomenta la constitución de los PPS.

Los datos disponibles ponen de manifiesto que la iniciativa privada cumple con sus obligaciones, entregar terrenos a los entes locales; sin embargo los Ayuntamientos, los entes que gestionan los bienes públicos en representación de la sociedad no actúan de igual forma. De hecho, los PPS son constituidos para dar respuestas a necesidades sociales o de interés social, pero en ocasiones la escasa financiación con la que cuentan los Ayuntamientos para cubrir necesidades urgentes (pagos de personal, servicio de limpieza, etc.) provoca que dichos terrenos acaben saneando las arcas de los organismos públicos. En este sentido, y para erradicar esta situación es misión de los órganos de control competentes, del estamento político, entre otros, incidir en que dicha situación se reconduzca acorde a las exigencias legales.

## BIBLIOGRAFÍA

**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.

**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. 15. Diciembre.

**International Accounting Standards Board** 2009 Normas Internacionales de Información Financiera 2009: CISS. Madrid.

**Ley 16/2007**, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

**Menéndez Rexach, A.** 2007 Capítulo II. "Patrimonios públicos de suelo en Ley del Suelo. Comentario Sistemático de la Ley 8/2007, de 28 de mayo". Pp. 922-963. Madrid. *El Consultor de los Ayuntamientos*.

**Orden EHA/1037/2010**, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

**Parejo Alfonso, L.** 2007 "El nuevo marco general que para la ordenación territorial y urbanística define la Ley 8/2007 de Suelo". *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente* 237: 11-40.

**Real Decreto Legislativo 1/1992**, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.

**Real Decreto 1514/2007**, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

**Teré Pérez, A.** 2003 "La fiscalización externa de los aprovechamientos urbanísticos municipales". *Cuadernos de Gestión Pública*. Primer Semestre: 1-6.

**Tribunal de Cuentas de España** 2008 "Informe de Fiscalización de los Patrimonios Municipales de Suelo". Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio.