

Boicac nº 74/2008 Consulta 8

Sobre si, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se mantiene vigente el criterio recogido en la norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual, para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de la construcción, la empresa puede entender que un inmueble se encuentra sustancialmente terminado y en condiciones de entrega material, a efectos de reflejar el correspondiente ingreso por ventas.

Respuesta

La norma de valoración 18ª. Ventas y otros ingresos, contenida en la quinta parte de las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, presenta el siguiente contenido:

“Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquellos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.

Los compromisos, generalmente contratos, relativos a la venta de inmuebles cuando éstos no estén sustancialmente terminados y, por tanto, no sea posible la contabilización de la venta se registrará, en su caso, en las cuentas 437 ó 457, por el importe anticipado”.

Por otra parte, la disposición transitoria quinta. “Desarrollos normativos en materia contable”, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC 2007), establece en su apartado primero lo siguiente:

“1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y el presente Plan General de Contabilidad.”

Por lo tanto la disposición transitoria quinta exige en el supuesto planteado, llevar a cabo un análisis sobre si el criterio recogido en la citada norma 18ª. Ventas y otros ingresos, reproducida anteriormente, es coherente o por el contrario se opone, a la regulación recogida en el PGC 2007 y en concreto a lo previsto en la norma de registro y valoración 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios, recogida en la segunda parte del PGC 2007. A estos efectos, el apartado 2. Ingresos por ventas, de la mencionada norma de registro y valoración 14ª, establece lo siguiente:

“Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) *La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.*
- b) *La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.*
- c) *El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.*
- d) *Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y*
- e) *Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.”*

De este precepto, se deduce que, a efectos de determinar el momento en que se deben contabilizar los ingresos por ventas, la nueva normativa apela ahora a un conjunto de condiciones que deben darse en todo caso. Entre estas condiciones cabe hacer especial hincapié en las previstas en los dos primeros apartados, en los que se establece la necesidad de que se hayan transmitido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, para poder registrar el correspondiente ingreso, así como la necesidad de que la empresa vendedora no retenga el control ni la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad.

En consecuencia, de acuerdo con el PGC de 2007 a efectos de determinar cuándo se ha de registrar el correspondiente ingreso por ventas, se deberá llevar a cabo un análisis de si se han transmitido o no los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del inmueble, lo que conllevará un análisis individualizado de las condiciones contractuales de la operación, junto con el resto de condiciones reproducidas anteriormente.

De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador.