

Boicac nº 75/2008 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable aplicable por una empresa inmobiliaria en la adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En particular, la consulta plantea si se mantiene en vigor el tratamiento previsto en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, según el cual *“si se pacta la entrega de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, se valorará el terreno recibido de acuerdo con la mejor estimación del coste futuro de la construcción a entregar, con el límite del valor de mercado del terreno”* .

Respuesta

Sobre esta cuestión debe señalarse lo siguiente:

La operación descrita plantea un supuesto de adquisición de un bien (terreno) a cambio de una cosa futura (construcciones futuras). Debe resaltarse que la contestación a la presente consulta se realiza en relación con el terreno (o la parte de éste), que se incorpore al activo de la empresa inmobiliaria, por tener ésta su control económico y haber recibido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del terreno recibido, debiendo ser objeto de análisis si el terreno “adquirido” a que se refiere la consulta constituye o no un activo de la empresa. También ha de señalarse que la contestación se enmarca en el ámbito de las actuaciones de las empresas inmobiliarias.

En una empresa inmobiliaria, la entrega de construcciones se califica desde una perspectiva contable como una operación de tráfico. En relación con el terreno recibido pueden producirse sin embargo distintas situaciones. Será una existencia en la medida en que el terreno se incorpore a la empresa para ser vendido en el curso normal de explotación o para incorporarlo al proceso de producción o construcción.

Los terrenos, ya sean existencias (norma de registro y valoración 10ª), inmovilizados materiales (norma de registro y valoración 2ª) o inversiones inmobiliarias (norma de registro y valoración 4ª) se valoran al coste. El coste, según se indica en el Marco Conceptual de la Contabilidad, incluye el 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 en la adquisición.

No obstante, en los casos en que los activos se adquieran en contraprestación de un ingreso de tráfico, se considera que a efectos de la valoración del activo recibido debe aplicarse la norma de registro y valoración 14^a, es decir, deben valorarse inicialmente por su valor razonable. Si éste no se pudiera obtener directamente de forma fiable, se estimará a partir del valor razonable de la obligación asumida.

En consecuencia, en la operación planteada — adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura a entregar por una empresa inmobiliaria —se reconocerá el terreno y el pasivo del anticipo de clientes por la venta de la construcción a entregar en el futuro, al valor razonable del terreno recibido. Se valorará la operación según el valor razonable de la obligación asociada a la entrega de construcción futura cuando este valor fuera más fiable.

Adicionalmente y hasta que la obligación se satisfaga a través de la entrega de la construcción, tal y como se recoge en el movimiento de la cuenta 181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo, recogida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, se registrarán como gastos financieros, conforme se devenguen, los ajustes que surjan por la actualización del valor del pasivo asociado al anticipo (para lo que se utilizará como tasa de descuento el tipo incremental de financiación de la empresa). Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

El anticipo de clientes se cancelará finalmente cuando proceda registrar el correspondiente ingreso por venta, por cumplirse todas y cada una de las condiciones establecidas en el apartado 2 de la norma de registro y valoración 14^a del Plan General de Contabilidad (este Instituto ha publicado la consulta nº 8 de su Boletín nº 74, de junio de 2008, sobre el criterio aplicable en las ventas de inmuebles por las empresas inmobiliarias a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007).

En definitiva, los criterios expuestos son contrarios, y por tanto queda derogado el contenido de la norma establecida al respecto en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, en virtud del cual: *“si se pacta la entrega de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, se valorará el terreno recibido de acuerdo con la mejor estimación del coste futuro de la construcción a entregar, con el límite del valor de mercado del terreno”*. Igualmente no resulta compatible con el Plan General de Contabilidad 2007 el contenido siguiente de la norma segunda de la

Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios":

b) Las entregas de mercaderías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquel,.."