

Boicac 78/2009 Consulta 6

Sobre el reflejo contable en el año 2008, en una empresa inmobiliaria, de los denominados por el consultante contratos “fallidos” de ventas contabilizadas en el ejercicio 2007, considerando que la empresa hace uso de la opción de equivalencia prevista en el apartado 1, letra d), de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

Una promotora contabilizó a finales del año 2007 la venta de unas viviendas aplicando la norma de valoración 18ª. “Ventas y otros ingresos”, incluida en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias. Según manifiesta el consultante, en el año 2008, parte de los contratos que se habían firmado con los compradores no se han llevado a término, al negarse éstos a finalizar la compra y, por tanto, a pagar el resto del precio. Por estas ventas, la empresa ingresó en la Hacienda Pública el correspondiente impuesto sobre sociedades.

El tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios aparece regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La entrada en vigor de este criterio para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 motivó una consulta ante este Instituto sobre la vigencia de la citada norma de valoración 18ª.

De la contestación a esta pregunta publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 74, de junio de 2008, consulta 8, cabe resaltar la siguiente conclusión:

“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.”

A la vista de este criterio, para otorgar el adecuado tratamiento contable a los hechos descritos por el consultante, es preciso diferenciar dos posibles escenarios:

a) En aplicación del nuevo PGC, la venta contabilizada en el año 2007 no cumple el criterio para reconocer el ingreso.

En este caso, si la empresa hace uso de la opción de equivalencia prevista en el apartado 1, letra d), de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el balance de apertura se elaborará practicando los siguientes ajustes:

1. Se reconocerán, darán de alta, las viviendas como existencias, porque cumplen los criterios de reconocimiento de un activo incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC). Dicho activo se medirá por el valor contable previo al momento en que se registró la venta, aplicando por analogía el criterio de este Instituto recogido en la consulta nº 5 del BOICAC nº 75 <<*Sobre el tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de un bien adquirido por el cobro de créditos con clientes, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y se había reconocido el ingreso correspondiente*>>.

2. El crédito registrado frente a los clientes no cumple los criterios de reconocimiento del nuevo Plan y, en consecuencia, procede su baja del balance.

3. Si la empresa hubiera registrado un pasivo por los costes pendientes de incurrir para finalizar las viviendas, u otra provisión asociada directamente a la venta, tal como una provisión que cubra las garantías post-venta, se dará de baja en la medida en que tampoco cumple los criterios de reconocimiento previstos en el MCC ni en la NRV 15ª. "Provisiones y contingencias" del PGC 2007.

4. Por último, la diferente valoración fiscal y contable de las existencias, por las cuales la empresa ya ha tributado, motivará el registro del correspondiente activo por impuesto diferido. Adicionalmente, se deberá contabilizar la baja de cualquier impuesto anticipado asociado a las provisiones que no cumplan los criterios de reconocimiento.

5. La contrapartida de los citados ajustes será una cuenta de reservas.

6. Con posterioridad, deberá aplicarse lo previsto en la NRV 10ª. "Existencias" del PGC 2007. En particular, cabe resaltar que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociendo un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) En aplicación del nuevo PGC, la venta contabilizada en el año 2007 cumple el criterio para reconocer el ingreso.

En este supuesto, con carácter general, en el balance de apertura no procederá realizar ajuste alguno.

No obstante, la NRV 14ª, apartado 1, del PGC 2007 señala:

"Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por ventas o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso".

En consecuencia, si el cobro del crédito previamente registrado por la venta de las viviendas es dudoso, y dicha circunstancia se pone de manifiesto en el ejercicio 2008, la empresa deberá reconocer la correspondiente pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias en sintonía con el criterio recogido en la NRV 9ª.2.1.3 del PGC 2007.