

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 36/2004
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO
MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES

Profesores del CEF

BOICAC núm. 52, diciembre 2002. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado.

Respuesta:

El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos, y asimismo establece que el activo inmovilizado comprenderá los elementos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad.

Por otra parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su tercera parte, Definiciones y relaciones contables, define el grupo 2 «Inmovilizado» como los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa y si bien en lo relativo al grupo 3 «Existencias», solamente dispone una enumeración del conjunto de las cuentas que en él se integran, de las distintas definiciones de estas últimas se desprende que las existencias son aquellos elementos del activo destinados a la venta, con o sin transformación.

Por consiguiente, el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeñan en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo.

Posteriormente, 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 concretan con mayor detalle el criterio que se entiende aplicable para aquellos elementos que, inicialmente calificados como inmovilizados, son enajenados. A este respecto, el criterio general recogido (también ha sido tratado en la consulta 1 del BOICAC 36, de diciembre de 1998) es el de que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios.

De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

EJEMPLO:

La sociedad «SEA MANTENAINCE, S.A.» se dedica a la comercialización en España de equipos informáticos de una conocida multinacional norteamericana.

Al inicio del ejercicio 20X3, adquiere una partida de equipos informáticos por valor de 10.000.000 de u.m. de los que 2.000.000 van a ser destinados a la renovación de los propios equipos de la compañía, operación que se tiene previsto realizar para primer trimestre del ejercicio.

Sin embargo, dado el fuerte volumen de pedidos por parte de uno de los mejores clientes de la empresa, se decide a finales del mes de marzo del ejercicio 20X3, que la mitad de los equipos que estaban destinados a ser utilizados por «SEA MANTENAINCE, S.A.» sean vendidos a este cliente.

El margen sobre ventas con el que opera la compañía es del 20 por 100 sobre el precio de coste.

Al inicio del año 20X4, dado el gran crecimiento de la empresa, se decide el cambio a una nueva sede social y se venden los equipos informáticos adquiridos en el año anterior por un importe de 500.000 u.m.

SE PIDE: Contabilidad de las anteriores operaciones si la vida útil de los equipos es de cinco años y las operaciones se realizan al contado.

.../...

.../...

Solución:

AÑO 20X3

Al inicio del ejercicio, por la compra de los equipos, y dado que 8.000.000 van a ser tratados como existencias (su destino es la venta) y que 2.000.000 van a ser utilizados por la empresa (su destino es, por tanto, inmovilizado), el registro contable será:

8.000.000	Compras de mercaderías (600)		
2.000.000	Equipos para proceso de información en montaje (237)		
	a Tesorería (57)		10.000.000
	x		

Por la venta de los equipos cuyo coste ha sido de 8.000.000 u.m., teniendo en cuenta que la empresa opera con un margen del 20 por 100 sobre el precio de coste, el precio de venta será:

$$\begin{aligned} \text{Precio de venta} &= \text{Precio de coste} + \text{Margen} \\ \text{Precio de venta} &= \text{Precio de coste} + 20\% \text{ Precio de coste} \\ \text{Precio de venta} &= 8.000.000 + 20\% \times 8.000.000 = 9.600.000 \end{aligned}$$

9.600.000	Tesorería (57)		
	a Ventas de mercaderías (700)		9.600.000
	x		

Finales de marzo. Por el cambio de afectación de inmovilizado a existencias de la mitad de los equipos que inicialmente estaba previsto que fuesen utilizados como inmovilizado, ya que el fondo económico de esta operación está relacionado con una actividad comercializadora:

1.000.000	Inmovilizado transformado en existencias (60-)		
	a Equipos para proceso de información en montaje (237)		1.000.000
	x		

Por la venta de los anteriores equipos:

1.200.000	Tesorería (57)		
	a Ventas de mercaderías (700)		1.200.000
	x		

Al inicio del mes de abril, por la entrada en funcionamiento de los equipos que serán utilizados por la empresa:

1.000.000	Equipos para proceso de información (227)		
	a Equipos para proceso de información en montaje (237)		1.000.000
	x		.../...

.../...			
Al cierre del ejercicio, por la amortización de los equipos:			
150.000	Amortización del inmovilizado material (682)		
	(1.000.000 / 5 × 9/12)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	150.000
_____		x _____	
AÑO 20X4			
Por la venta de los equipos que en el año anterior han estado afectados como inmovilizado, ya que éste ha sido el fondo económico de la operación:			
500.000	Tesorería (57)		
150.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
350.000	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)		
		a Equipos para proceso de información (227)	1.000.000
_____		x _____	

BOICAC núm. 52, diciembre 2002. Consulta 4

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de las ventas en una empresa inmobiliaria.

Respuesta:

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, establecen en su norma de valoración número 18 «Ventas y otros ingresos» que «las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que están en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio».

También recoge esta norma que se entenderá que están en condiciones de entrega material cuando éstos 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 misma, estableciendo que se entiende que no son significativos cuando se ha incorporado un mínimo del 80 por 100 de sus costes de construcción sin tener en cuenta el valor de terreno.

La empresa, en base al objetivo de imagen fiel que deben conseguir las cuentas anuales, podrá emplear el porcentaje del 80 por 100, o un porcentaje superior, circunstancia que deberá explicarse en la memoria; este porcentaje se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa. No es imperativa por tanto la norma respecto a un porcentaje concreto (siempre y cuando sea al menos del 80%); no obstante, de acuerdo con las actividades realizadas por estas empresas, la norma entiende que se deben registrar las ventas no en caso de que las construcciones estén totalmente terminadas, sino «sustancialmente», de forma que la mera suspensión en la ejecución de ciertos gastos para finalizar la obra no conlleve un tratamiento contable que perjudique el objetivo de imagen fiel que deben perseguir las cuentas anuales.

EJEMPLO:

La compañía inmobiliaria «ANCHA ES CASTILLA, S.L.», durante el año 2001, está promoviendo la construcción de dos edificios de apartamentos en una zona residencial del noroeste de Madrid, denominados «EL RINCÓN DEL SOL» y «NUEVO AMANECER». Uniendo a la alta demanda de la zona los precios realmente competitivos de estas promociones, ha resultado que todos los apartamentos se han vendido sobre plano, incluso antes de empezar las obras.

Durante el año 2001 se recibieron un millón de euros de los compradores de «EL RINCÓN DEL SOL» y dos millones de euros de «NUEVO AMANECER».

El detalle de costes es el siguiente:

Promoción	Costes incurridos	Costes pendientes	Valor del terreno	Precio de venta
«El Rincón del Sol» ...	1.800.000	1.300.000	900.000	6.500.000
«Nuevo Amanecer» ...	3.500.000	600.000	1.000.000	8.000.000

La sociedad «ANCHA ES CASTILLA, S.L.», en base al objetivo de imagen fiel, entiende que están en condiciones de entrega material, cuando se han incorporado un mínimo del 85 por 100 de sus costes de construcción sin tener en cuenta el valor del terreno.

Durante el año 2002, se comenzó una nueva promoción denominada «EL DORADO ATARDECER». Además, se recibieron doce millones de euros de los compradores, seis por la entrega de la promoción «NUEVO AMANECER», una vez que quedó totalmente terminada, y el resto por anticipos de las otras dos, cuatro millones de los compradores de «EL RINCÓN DEL SOL» y dos millones de los compradores de «EL DORADO ATARDECER».

.../...

.../...

El detalle de costes del año 2002 es el siguiente:

Promoción	Costes incurridos	Costes pendientes	Valor del terreno	Precio de venta
«El Rincón del Sol» ...	2.700.000	400.000	900.000	6.500.000
«El Dorado Atardecer» .	2.300.000	500.000	700.000	5.000.000
«Nuevo Amanecer» ...	4.100.000		1.000.000	8.000.000

SE PIDE: Contabilizar las operaciones realizadas por «ANCHA ES CASTILLA» en los años 2001 y 2002.

Solución:

El ICAC en su consulta 7, publicada en el BOICAC n.º 15, ya dio contestación a esta pregunta, aunque refiriéndose entonces al borrador del plan sectorial para las empresas inmobiliarias. En el caso presente el ICAC se remite a 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, y concretamente a la norma de valoración 18.ª, «Ventas y otros ingresos». Sin embargo, hay que comenzar aclarando que una y otra utilizan el mismo criterio, de manera que la única diferencia es que, en la primera, la norma era meramente un proyecto.

AÑO 2001

Por los cobros recibidos por los compradores:

3.000.000	Bancos, c/c a la vista (572)	
	a Anticipos de clientes (437)	3.000.000
_____	x _____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «EL RINCÓN DEL SOL»:

1.800.000	Gastos por naturaleza (6)	
	a Contrapartidas (-)	1.800.000
_____	x _____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «NUEVO AMANECER»:

3.600.000	Gastos por naturaleza (6)	
	a Contrapartidas (-)	3.600.000
_____	x _____	

Al cierre del ejercicio calcula los costes incorporados a la construcción, siempre sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra:

.../...

.../...

«EL RINCÓN DEL SOL»: 58% (1.800.000 / 3.100.000 × 100)

«NUEVO AMANECER»: 85,36% (3.500.000 / 4.100.000 × 100)

La primera promoción no está en condiciones de entregarse, según entiende el Plan, porque está por debajo del 80 por 100. De manera que en ningún caso podría la sociedad considerar los anticipos como ventas en este caso. Así al cierre del ejercicio debe reflejar el valor de la existencia por su coste de promoción:

2.700.000	Promociones en curso (330)		
	a	Variación de existencias de	
		promociones en curso (710)	2.700.000
_____	x	_____	

En cambio, en la segunda promoción, sí podría computar la venta en sus cuentas de ingresos, porque supera el 80 por 100 del Plan y también el límite del 85 por 100 que se ha impuesto la Sociedad. La cantidad a computar debe ser en cualquier caso inferior al importe total del precio de venta, ya que la imputación de gastos e ingresos debe hacerse de forma que se respete el principio de correlación entre unos y otros. La cantidad a imputar como ingreso puede calcularse en proporción a la parte que representan los costes incurridos respecto del total de costes, incluyendo el terreno. En consecuencia, el importe computable sería el 85,36 por 100 de 8.000.000 de euros: 6.828.800 euros.

2.000.000	Anticipos de clientes (437)		
4.828.800	Clientes(430)		
	a	Ventas de edificaciones (712)	6.828.800
_____	x	_____	

AÑO 2002

Por los cobros recibidos por los compradores:

12.000.000	Bancos, c/c a la vista (572)		
	a	Anticipos de clientes (437)	12.000.000
_____	x	_____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «EL RINCÓN DEL SOL»:

900.000	Gastos por naturaleza (6)		
	a	Contrapartidas (-)	900.000
_____	x	_____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «NUEVO AMANECER»:

600.000	Gastos por naturaleza (6)		
	a	Contrapartidas (-)	600.000
_____	x	_____	.../...

.../...

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «EL DORADO ATARDECER»:

2.300.000	Gastos por naturaleza (6)		
		a	Contrapartidas (-) 2.300.000
_____		x	_____

Por la entrega a los compradores de la promoción «NUEVO AMANECER»:

6.000.000	Anticipos de clientes (437)		
		a	Ventas de edificaciones (700) 1.171.200
		a	Clientes (430) 4.828.800
_____		x	_____

Al cierre del ejercicio calcula los costes incorporados a la construcción, siempre sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra:

«EL RINCÓN DEL SOL»: 87% (2.700.000 / 3.100.000 × 100)

«EL DORADO ATARDECER»: 82% (2.300.000 / 2.800.000 × 100)

Las dos promociones podrían contabilizarse como ventas, por estar en condiciones de entregarse de acuerdo con el Plan pero la sociedad, por lo que respecta a «EL DORADO ATARDECER», no puede hacerlo, puesto que ella se ha marcado un límite del 85 por 100 y debe mantenerlo para todas sus promociones, además de justificarlo en la memoria.

Por el reconocimiento de la venta de «EL RINCÓN DEL SOL»:

5.000.000	Anticipos de clientes (437)		
655.000	Clientes (430)		
		a	Ventas de edificaciones (700) 5.655.000
_____		x	_____

Por la variación de existencias:

2.700.000	Variación de existencias de promociones en curso «EL RINCÓN DEL SOL» (710)		
		a	Promociones en curso «EL RINCÓN DEL SOL» 2.700.000
_____		x	_____

3.000.000	Promociones en curso «EL DORADO AMANECER»		
		a	Variación de existencias de promociones en curso «EL DORADO AMANECER» 3.000.000
_____		x	_____