

CONTABILIDAD

**LA IMPUTACIÓN DE LAS VENTAS EN  
LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS:  
SU INCIDENCIA TRIBUTARIO-CONTABLE**

N.º 186

TRABAJO EFECTUADO POR:

---

**JAVIER GARCÍA DE LAS HIJAS  
LÓPEZ DE MATURANA**

---

*Economista*

---

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Solución contable.
  - 1. Normativa.
  - 2. Aplicación práctica.
    - 2.1. Obras realizadas por encargo y con contrato.
    - 2.2. Obras realizadas sin existencia de encargo o contrato y para su venta posterior.
    - 2.3. Reformados, añadidos y modificaciones.

...

...

3. Asientos.
4. Las ventas y el IVA repercutido.

### III. Contabilidad e Impuesto sobre Sociedades.

1. Incidencia tributario-contable de ambos métodos.
2. El artículo 90 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
3. La imputación temporal y el criterio de caja.
4. Provisiones y fiscalidad.
  - 4.1. Provisión para indemnización por fin de obra.
  - 4.2. Provisión para terminación de obra y para pérdidas por obra.

### Bibliografía.

CONTABILIDAD	<b>LA IMPUTACIÓN DE LAS VENTAS EN LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS: SU INCIDENCIA TRIBUTARIO-CONTABLE</b>	N.º 186
--------------	---	---------

## I. INTRODUCCIÓN

Las empresas constructoras son quizás el paradigma por excelencia de explotaciones cuyo período medio de maduración es superior al año. Así, es habitual que las obras de certificación urbana tengan una duración media comprendida entre los 12 y los 24 meses y que la obra pública se encuentre entre los 24 y los 48. Unido a este factor temporal, la incertidumbre en el precio, debida en gran parte al largo plazo de producción, así como a las frecuentes modificaciones en el proyecto inicial, y en la situación económica general [que con frecuencia da lugar a la aparición de los denominados reformados, añadidos y modificaciones (1)], plantea el problema del momento o momentos en que han de reconocerse los resultados de la actividad.

Una aplicación estricta del principio de prudencia, en virtud del cual las pérdidas, aunque potenciales, tengan su origen en el ejercicio en curso o en otro anterior, han de contabilizarse cuando se conozcan, mientras que los beneficios sólo en el momento de realizarse, exigiría esperar al final de la obra y al momento de su entrega para reconocer el resultado. Esto, al margen de los problemas de política empresarial que puede presentar (decisiones sobre el reparto de dividendos, concentración fiscal en los años de terminación de las obras, etc.), se contrapone al principio de correlación entre ingresos y gastos, al reconocerse periódicamente determinados consumos y, sin embargo, no aparecer ningún tipo de ingreso.

(1) En el presupuesto de contrata, base para la emisión de las certificaciones, se establece un precio inicial para la obra, contemplándose una serie de cláusulas según las cuales tal precio puede verse alterado si se modifican las unidades de obra originales (reformados, modificaciones), se realizan otras nuevas (añadidos) o si se producen variaciones en los precios originales.

## II. SOLUCIÓN CONTABLE

### 1. Normativa.

La realidad contable de las empresas constructoras es objeto de una especial atención, a nivel internacional, en la NIC 11, publicada en marzo de 1979 y cuya entrada en vigor se produce el 1 de enero de 1980. En su párrafo número 42 establece que «para el tratamiento contable de los contratos de construcción en los estados financieros, deberá utilizarse el método del porcentaje de realización o el método del contrato terminado». Posteriormente, el primero de enero de 1989 se publicó el denominado documento E32, sobre «Comparabilidad de los estados financieros», en el que se recogían 29 temas contables en los que la elección de tratamientos alternativos, permitida por las Normas Internacionales de Contabilidad, podía influir de una forma notable sobre la representación de la situación económica, patrimonial, financiera y sobre los resultados de la empresa. En su Anexo 1, en el que se abordan los temas sobre los que se ha acordado incorporar, sin cambios sustantivos, las propuestas del documento E32, a las Normas Internacionales de Contabilidad revisadas, se encuentra la NIC 11. Se establece que el tratamiento obligatorio para el reconocimiento de los ingresos y del resultado neto en los contratos de construcción, deberá ser el del porcentaje de realización, eliminándose el método del contrato cumplido. En cualquier caso, tal como afirma el párrafo 15 del documento citado, «las revisiones de las Normas Internacionales de Contabilidad existentes en la actualidad no serán efectivas hasta que el Consejo haya aprobado y emitido las normas revisadas» (2).

En España, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), recoge la problemática del reconocimiento de los ingresos en operaciones de larga duración en dos de sus documentos dedicados a principios contables: el número trece (3) sobre ingresos y el ocho (4), en el se desarrollan las normas que han de aplicarse a las existencias. De ellos se desprende que de los métodos existentes y reconocidos a nivel internacional, el más adecuado conceptualmente es el del porcentaje de realización, «si bien su aplicación debe limitarse a operaciones cuyas cláusulas contractuales eviten las incertidumbres características del mercado, fijando el precio antes que comience la producción».

(2) La traducción seguida es la realizada por MONTESINOS JULVE, VICENTE, «Declaración de intenciones. Comparabilidad de los Estados Financieros», *Técnica Contable*, Madrid, XLV, (1993), págs. 719 - 734.

(3) Edición revisada en 1991. 2.ª edición, Madrid, junio de 1992, pág. 26.

(4) Edición revisada en 1991. 5.ª edición, Madrid, marzo de 1992, págs. 34-35.

Como síntesis de todo lo expuesto, se publica la Orden de 27 de enero de 1993 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, en la que se desarrollan los criterios de imputación temporal de ingresos y las condiciones que han de cumplirse para la aplicación de los dos procedimientos contemplados en la norma de valoración número 18. Dos son los métodos reconocidos en esta Orden Ministerial para la contabilización de los ingresos:

- 1.º Método del contrato cumplido.
- 2.º Método del porcentaje de realización.

## 2. Aplicación práctica.

La diferencia entre ambos se encuentra en que, mientras en el primero no se registran los ingresos hasta que «se produzca la transmisión efectiva de los bienes objeto de la construcción, de acuerdo con las condiciones de venta», en el segundo, el reconocimiento de los ingresos se va produciendo periódicamente, en función del «grado de realización del contrato al final de cada período contable». Esta imputación del ingreso a cada ejercicio podrá realizarse siguiendo uno de los dos procedimientos citados a continuación, bien entendido, que como consecuencia del principio de uniformidad, elegido uno de ellos, deberá utilizarse para todas las obras:

- 1.º Valorando las unidades de obra ejecutadas, certificadas o no, a los precios de venta (método denominado del *output*).
- 2.º Aplicando a los ingresos un porcentaje, resultado de la proporción existente entre los costes reales incurridos hasta la fecha y los costes previstos totales para la finalización del contrato (método del *input* o de «coste a coste»).

Para la utilización de alguno de estos sistemas de contabilización de los ingresos, la adaptación sectorial distingue diferentes situaciones:

### 2.1. Obras realizadas por encargo y con contrato.

El procedimiento general a utilizar será el de porcentaje de realización, siempre que se cumplan dos condiciones:

- a) Que la empresa cuente con medios de control suficientes para realizar estimaciones razonables de los contratos presupuestados, sus ingresos, costes y grado de terminación.

- b) Que no existan riesgos inaceptables, extraordinarios o anormales en el proyecto, que introduzcan incertidumbres sobre el buen fin del contrato.

En el caso de no cumplirse alguna de las anteriores, por aplicación del principio de prudencia, se utilizará el método del contrato cumplido, lo cual llevará a considerar las certificaciones cobradas, no como ingresos sino como anticipos, para lo que se utilizará la cuenta «anticipo de clientes» (437). Asimismo, la obra ejecutada en cada ejercicio, anterior al de terminación, y que se encuentre en fase de ejecución al cierre, se activará como existencias, cargándose a «obra en curso» (subgrupo 34). Se utilizará como contrapartida la cuenta «variación de existencias de obras en curso» (710), mediante la cual se neutralizará el efecto de los gastos contabilizados a lo largo del ejercicio por este concepto, de tal forma que la cuenta de resultados no sufrirá incidencia alguna.

### *2.2. Obras realizadas sin existencia de encargo o contrato y para su venta posterior.*

En este supuesto no se reconocen ingresos periódicos, utilizándose como sistema general el de contrato cumplido.

En estos casos, no es frecuente la entrega de la propiedad de las obras antes de la percepción del valor total de la construcción, por lo que habitualmente los anticipos recibidos, caso de existir, se abonarán con cargo a tesorería y no a clientes.

No obstante el diferimiento de resultados, se hará necesaria la dotación de la correspondiente provisión para pérdidas por obras, siempre que la evolución del proyecto manifieste la existencia de posibles pérdidas. Esto obligará a realizar un cargo a la cuenta «dotación a la provisión para pérdidas por obras» (6956) con abono a «provisión para pérdidas por obras» (498).

### *2.3. Reformados, añadidos y modificaciones.*

Siempre que no existan dudas razonables respecto a su aprobación final y pueda acreditarse su racionalidad técnica, se aplicará el método utilizado en el contrato principal.

Si el método desarrollado es el del porcentaje de realización, se informará en la Memoria sobre los ingresos contabilizados en el ejercicio y los costes incurridos por dichos conceptos.

Cuando se contabilice conforme al método de contrato cumplido, se incluirá en la Memoria el importe de la obra en curso correspondiente a los reformados, añadidos o modificaciones.

**3. Asientos.**

Una vez conocido el método de imputación a utilizar, su representación en el diario dará lugar a los siguientes apuntes:

MÉTODO DEL PORCENTAJE DE REALIZACIÓN

1.º Por el valor de la obra ejecutada y certificada en el ejercicio:

	x	
<i>Cientes (430)</i>		<i>a Obra ejecutada y certificada (700)</i>
	x	

En el caso de realizarse retenciones al cliente en concepto de garantía, el asiento sería el siguiente:

<i>Cientes (430)</i>		
<i>Cientes, retenciones por garantía (4308)</i>		<i>a Obra ejecutada y certificada (700)</i>
	x	

2.º Por el valor de la obra ejecutada en el ejercicio, pero pendiente de certificar al cierre:

<i>Cientes, obra ejecutada pendiente de certificar (434)</i>		
	x	

Por el importe de la obra ejecutada en los ejercicios anteriores y certificada en el actual:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

*Cientes (430)*

*a Cientes, obra ejecutada pendiente de certificar (434)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

3.º Por el valor de la obra certificada, pero pendiente de ejecutar al cierre del ejercicio:

*Cientes (430)*

*a Cientes, obra certificada por anticipado (439)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Cuando se realice la obra certificada por anticipado:

*Cientes, obra certificada por anticipado (439)*

*a Obra ejecutada y certificada (700)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

4.º Por las certificaciones realizadas sobre obras terminadas:

*Cientes (430)*

*a Ventas de obras terminadas (702)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

MÉTODO DEL CONTRATO CUMPLIDO

1.º Por el reconocimiento de los gastos en los que haya incurrido la empresa a lo largo del ejercicio:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

*Compras (60)*

*Servicios exteriores (62)*

*Gastos de personal (64)*

.....

*a Proveedores (40)*

*a Subcontratistas y acreedores (41)*

*a Tesorería (57)*

*a .....*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

2.º A medida que se vayan cobrando las certificaciones:

*Tesorería (57)*

*a Anticipos de clientes (437)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

3.º Al cierre del ejercicio:

a) Por el reconocimiento de los gastos generados en el ejercicio en obras no finalizadas:

*Obras en curso (E. f.) (34)*

*a Variación de existencias de obras en curso (710)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

b) Por el coste de las obras en curso de ejercicios anteriores:

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

*Variación de existencias de  
obras en curso (710)*

*a Obras en curso (E. i.) (34)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

4.º Al terminar la obra:

a) Por el cobro de la última certificación, aplicación de los anticipos de los clientes y reconocimiento del ingreso:

*Tesorería (57)*

*Anticipo de clientes (437)*

*a Venta de obras terminadas (702)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

b) Por las existencias iniciales de obras en curso:

*Variación de existencias de  
obras en curso (710)*

*a Obras en curso (E. i.) (34)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En el caso de tratarse de obras realizadas sin existencia de encargo o contrato y para su venta posterior, su reflejo contable dará lugar a una sucesión de apuntes similares a los descritos con anterioridad, si bien, los asientos derivados de los anticipos de clientes, tendrán un carácter excepcional.

Como puede observarse, en ninguna de las operaciones tratadas se ha incluido el efecto del IVA. Esto es así porque su contabilización requiere la introducción y desarrollo de nuevos conceptos.

#### **4. Las ventas y el IVA repercutido.**

Aunque no es objeto de este artículo el análisis en profundidad del IVA en relación con las empresas constructoras, sí es necesario, si se quiere dar una visión precisa de la contabilización de las ventas en estas unidades de producción, el estudio del IVA repercutido, y muy especialmente de las específicas peculiaridades que presenta su devengo.

Es suficientemente sabido que el tratamiento que la Ley del IVA hace del devengo es distinto según nos encontremos ante una entrega de bienes o ante una prestación de servicios. Así, según su artículo 8.º, «se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.» Más adelante añade: «También se considerarán entregas de bienes: 1º. Las ejecuciones de obras en las que el empresario aporte la totalidad de los materiales utilizados y aquellas en que aporte una parte siempre que, en este último caso, su coste exceda del 20 por 100 de la base imponible». Por lo que si su coste no supera esta proporción se conceptuará como prestación de servicios.

El artículo 75 de la Ley del IVA (LIVA) al hablar del devengo mantiene la anterior distinción. De esta forma el impuesto se devengará en las entregas de bienes «cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable»; en las «ejecuciones de obra con aportaciones de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra»; y finalmente, «en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas».

Por último, es necesario citar para completar una visión general sobre el devengo, el apartado dos del artículo antes citado de la LIVA, en el que se afirma: «No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente recibidos».

Dada la libertad de contratación existente en nuestro ordenamiento, el devengo, y por tanto la contabilización del IVA repercutido, deberá definirse en cada caso por la aplicación de las normas generales antes expuestas, al contrato de que se trate. No obstante, desde un punto de vista expositivo, se puede hacer la siguiente distinción:

## A) Obras privadas.

- Contrato de obra por administración. En él el contratista carga a la propiedad los costes sufridos en el ejercicio de su actividad, incrementándolos en un porcentaje de beneficio. Simultáneamente la propiedad va recibiendo la obra en la medida en que el contratista la ejecuta. En consecuencia, el impuesto se devenga con cada entrega, independientemente de la fecha en que se haga efectivo el importe de la facturación.
- Contratos de llave en mano. En este caso el contratista ejecuta la obra según el proyecto convenido y a su finalización y recepción satisfactoria por el cliente, aquél recibe el importe pactado. El devengo se producirá en el momento de entrega de la obra, aun en el caso de que el pago se difiera en el tiempo.
- El caso más usual es una situación intermedia entre las dos descritas con anterioridad. En este tipo de contrato se suele partir de un presupuesto de proyecto, que servirá de base para emitir las certificaciones periódicas de la obra ejecutada, y que permitirá recibir pagos a cuenta del propietario de la obra. En este contrato el devengo se producirá en dos momentos distintos: el primero, en la fecha del cobro de cada una de las certificaciones (no en la fecha de su emisión, tal como establece el anteriormente citado art. 75. Dos), y el último, en la fecha de entrega, devengándose la cantidad pendiente de cobro o certificación.

## B) Obras públicas (5).

En este caso hay que atenerse a lo establecido en el artículo 54 de la Ley de Contratos del Estado en el que se dispone: «La recepción provisional de las obras tendrá lugar dentro del mes siguiente a su terminación ...». De esta forma la recepción provisional, con la «puesta a disposición del adquirente» de la obra, se convierte en el momento que determina el devengo del IVA.

(5) Reguladas por la Ley de Contratos del Estado, de 8 de abril de 1965 y su Reglamento de desarrollo aprobado por el Decreto 3410/1975. Estas disposiciones han sufrido importantes modificaciones desde su aprobación, entre las que destaca para la Ley, la realizada por el R.D. Leg. 931/1986, de 2 de mayo, de adecuación al ordenamiento jurídico de la CEE. Por lo que se refiere al Reglamento fue sustituido por el Real Decreto de 28 de noviembre de 1986.

### III. CONTABILIDAD E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### 1. Incidencia tributario-contable de ambos métodos.

Una de las novedades más significativas introducidas por el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, es la referente a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y al tratamiento de las diferencias surgidas entre el impuesto a pagar y el impuesto devengado, calculado con criterios, ya no fiscales, sino económicos. Una consecuencia de la divergencia entre criterios tributarios y contables es la aparición de diferencias temporales y/o permanentes, que a su vez darán lugar a la necesidad de utilizar las cuentas «impuesto sobre beneficios anticipado» (4740), «impuesto sobre beneficios diferido» (479) y, en su caso, «crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ...» (4745).

Las significativas diferencias en el reconocimiento de los resultados que presentan las constructoras, en relación a otro tipo de empresas, hacen necesario el análisis más detallado de alguna de las situaciones que se pueden presentar.

La utilización del método del contrato cumplido no supone dificultades fiscales especiales, puesto que, aunque parece contravenir el principio de no diferimiento en el pago del impuesto, la doctrina administrativa aporta pronunciamientos suficientes (Resolución de la DGT de 4 de agosto de 1982) para admitir este criterio, al aceptar, tal como establece el Código Civil en su artículo 1.599, que la obligación al pago del precio de la obra se produce con la entrega de ésta, y que es en ese momento cuando nace la obligación tributaria. Esto supone la total identidad entre criterios contables y fiscales, lo que evitará la existencia de diferencias permanentes o temporales en el cálculo del impuesto devengado.

Similares consideraciones que en el caso anterior, pueden realizarse si el sistema aplicado es el de porcentaje de realización. Al margen de las dudas que puede suscitar el artículo 90 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), se produce una rigurosa aplicación de los principios contables de devengo (6) (imputación de ingresos y gastos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan) y de correlación de ingresos y gastos, aceptados plenamente a efectos fiscales, sin vulnerar otros de naturaleza tributaria. Así lo confirma una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 28 de diciembre de 1983.

(6) En cuanto a los diversos criterios utilizados en la aplicación del concepto de devengo, y su utilización contable y fiscal, puede verse SALVADOR CIFRE, CONCHA, «Relación contabilidad -fiscalidad: criterios de imputación temporal», *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, 4 de febrero de 1994, págs. 91-101.

## 2. El artículo 90 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Mayores problemas plantea este último método, al ponerlo en relación con el artículo 90 del RIS. Este artículo, bajo el encabezamiento «periodificación de costes presupuestados», en su número 1, se refiere a aquellas sociedades que realizan obras de larga duración por encargo de terceros, calculando un beneficio anual, anterior por tanto a la entrega de la obra, mediante la utilización de un sistema de costes presupuestados. Las consecuencias fiscales de la aplicación de este sistema se desprenden del artículo citado:

Primera. Si se utiliza contablemente, debe utilizarse con carácter obligatorio a efectos fiscales.

Segunda. No se admiten fiscalmente las pérdidas presupuestadas en ejercicios anteriores al de finalización del proyecto, salvo que sea expresamente autorizado en las condiciones establecidas por el Ministerio de Hacienda (7).

Tercera. Resultado de la aplicación del principio de independencia de ejercicios, las pérdidas sufridas en un año no podrán nunca ser compensadas con los beneficios de ejercicios anteriores.

Cuarta. El sistema de costes presupuestados utilizado no debe alterar la imagen fiel de la empresa.

La interpretación de este precepto no es en ningún caso obvia e irrelevante. Su redacción plantea numerosos interrogantes de difícil respuesta.

En primer término, nada dice el reglamento sobre lo que se ha de entender por un sistema de coste presupuestado. Si se entiende por presupuesto la expresión cuantitativa y predeterminada del estado de ingresos y gastos de una obra concreta, cualquiera de los procedimientos propuestos para el desarrollo del método del porcentaje de realización pueden hacer uso de él. Hay que convenir, sin embargo, que sólo el método del *input* exige necesariamente su utilización. Éste, al imputar el ingreso de cada ejercicio, de acuerdo a una proporción de los ingresos totales presupuestados, obliga a apoyarse en un presupuesto que contemple la duración total de la obra. Por el contrario, el método del *output*, al valorar a precio de venta la obra ejecutada al final de cada ejercicio contable, si bien también puede utilizarlo para conocer las desviaciones que se van

(7) El procedimiento para autorizar la compensación de pérdidas deberá considerarse desestimado cuando no recaiga resolución expresa de la Administración en el plazo de seis meses, en virtud de lo establecido en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios.

produciendo en el desarrollo del proyecto, no tiene necesidad de contabilizar según esta previsión. No hay que olvidar tampoco, que estos sistemas no son más que dos de los posibles procedimientos utilizables (8), y en ningún caso excluyen a otros (9) en los que la contabilización según un presupuesto puede ser una necesidad.

En segundo lugar, la forma de reconocer las pérdidas plantea problemas a los que diversos sectores doctrinales dan distintas soluciones. Podríamos distinguir dos posturas claramente diferenciadas:

- 1.<sup>a</sup> La de los que piensan que nada impide que las pérdidas presupuestadas, aunque no admitidas en el ejercicio en que se producen (salvo que éste sea el último) y no compensables con los ejercicios anteriores, sí puedan serlo con los resultados positivos correspondientes a la misma obra de los cinco períodos siguientes (10), al no impedirlo expresamente el artículo. A su vez, una variante de ésta, considera que la compensación sólo puede realizarse el año de finalización de la obra, como puede desprenderse, a *sensu contrario*, de la redacción del apartado a) («no será admisible la imputación de pérdidas presupuestadas en los ejercicios anteriores a la finalización de la obra.») (11).
- 2.<sup>a</sup> La de quienes afirman que la aplicación del principio de independencia de ejercicios ha de ser total y, por tanto, la compensación no es posible en ningún caso, al tratarse no de pérdidas reales, sino presupuestadas (12).

En lo que sí parece existir unanimidad es en considerar que esta pérdida presupuestada no debe compensarse con resultados positivos de otras obras ni con incrementos patrimoniales (13).

(8) La adaptación sectorial, en este punto, sólo sugiere su uso, ya que se limita a decir que «la determinación de los ingresos por este método -se refiere al porcentaje de realización- puede realizarse por los dos procedimientos siguientes:...» .

(9) Vid. SARMIENTO SARMIENTO, GENARO, *Problemática del reconocimiento del resultado en una empresa constructora: su tratamiento en España y otros países*, Agrupación Nacional de Constructores de Obras, Madrid, 1990.

(10) Vid. GONZÁLEZ POVEDA, VICTORIANO, *Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid, 1988, págs. 415-418.

(11) Vid. CHIVITE NAVASCUÉS, ADOLFO y otros, *El Impuesto sobre Sociedades 1993. Análisis y comentarios*, Deusto, 1993, págs. 200-201.

(12) Vid. SORIANO BEL, JOSÉ M., *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, CISS, Valencia, 1993, pág. 314. También puede verse SANZ GADEA, EDUARDO, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 3ª edición, septiembre 1991, t. 2, págs. 840 - 842, si bien sugiere como una posibilidad aceptable la compensación el año de finalización de la obra.

(13) Una opinión contraria, que admite la compensación con resultados positivos de otras obras en el mismo ejercicio, la propugna MOINA VILLAMAYOR, MARÍA, *Régimen fiscal del sector de la construcción y promoción inmobiliaria*, Viama editores, Barcelona, 1993, pág. 130.

Un *ejemplo* puede aclarar las diferencias entre ambas:

Supongamos la construcción de una gran presa cuyas obras duran cinco años, en la que se produce una acumulación significativa de gastos durante el primer año. Al finalizar el proyecto el presupuesto coincide con la realidad. El resumen de ingresos y gastos es el siguiente:

	1	2	3	4	5	TOTAL
Ingresos presupuestados .	100	200	300	500	900	2.000
Gastos presupuestados .	200	200	250	300	350	1.300
Resultado contable .....	-100	0	50	200	550	700
B.I. ( Alternativa 1.) ...	0	0	(50-50) 0	(200-50) 150	550	700
B.I. ( Alternativa 1.1.)	0	0	50	200	(550-100) 450	700
B.I. ( Alternativa 2.) ...	0	0	50	200	550	800

Como puede advertirse en el cuadro, tanto la primera alternativa como su variante, llevan al mismo resultado, que a su vez es similar al que se conseguiría si se tratase de un resultado real, no presupuestado. En este primer supuesto, si la obra sufre una fuerte subida en sus costes en los últimos años que hacen que el resultado final definitivo sea negativo, mientras los primeros fueron positivos, experimentará una injusta sobreimposición (14). Donde ésta se produce con toda certeza es en la segunda alternativa, donde las pérdidas nunca se pueden compensar con los beneficios.

En mi opinión, la intención del legislador ha sido la de evitar tanto la elusión como el diferimiento impositivo. Al no reconocer las pérdidas presupuestadas antes de la finalización de la obra, evita que éstas puedan compensar en el mismo ejercicio beneficios reales, así como el retraso en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, si pudiesen compensarse con resultados positivos, reales o no, antes de la finalización de la obra. Porque es en esta fecha, y no antes, cuando pueden conocerse los resultados definitivos. Lo que no puede defenderse, en ningún caso, es la existencia de un exceso de tributación. El propio artículo 90.1 en su párrafo c) invoca la nece-

(14) GONZÁLEZ POVEDA, VICTORIANO, *op. cit.*, pág. 416.

sidad de que este sistema no altere la imagen fiel de la situación económico-patrimonial y financiera de la empresa, por lo que en definitiva, lo que se pretende es gravar resultados reales. De esta forma, los resultados negativos podrán restarse al terminar la obra en la medida en que no alteren la imagen fiel de la empresa. En el caso de que una vez minorados originen una base imponible negativa, ésta podrá compensarse con los resultados reales positivos de otras obras, así como con bases imponibles positivas de los próximos cinco años (15).

La solución del problema tributario planteado, condicionará enormemente el tratamiento contable de las diferencias surgidas entre el impuesto devengado (cuenta 630) y la deuda tributaria. De este modo, si se considera válida la compensación, nacerá un derecho frente a Hacienda que se recogerá en la cuenta «crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ...» (16), mientras que si no es así, habrá que calificar a esta diferencia como permanente y positiva, al no reconocerse dicha pérdida en ningún caso y no revertir, por tanto, en ejercicios posteriores.

### 3. La imputación temporal y el criterio de caja.

Si bien el criterio contable utilizado será siempre el de devengo, la legislación tributaria admite el de caja, a tenor de lo dispuesto en los artículos 88.2 y 89.1 del RIS (17) (art. 22.2 de la LIS). Esto dará lugar a la aparición de diferencias temporales que habrá que contabilizar convenientemente. El signo de estas diferencias vendrá determinado por el método de imputación de ingresos utilizado y, en definitiva, por la diferencia entre los ingresos contables y los que resulten de su reparto en proporción a los cobros periódicos recibidos (criterio de caja).

Si se aplica el método del contrato cumplido surgirán diferencias temporales positivas («impuesto sobre beneficios anticipado», cuenta 4740), que revertirán en el ejercicio de finalización de la obra. En efecto, mientras contablemente no se reconocerán ingresos, fiscalmente lo serán los cobros recibidos. Al concluir el contrato, la contabilidad recogerá la totalidad de los

(15) Recordar aquí que por Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo, se elimina el límite de cinco años para la compensación de bases imponibles negativas, en aquellas actividades que se hayan iniciado entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, si tienen pérdidas durante los tres ejercicios inmediatos siguientes (art. 11).

(16) La contabilización de este crédito está condicionada por la aplicación del principio de prudencia. Sólo se registrará si surge como consecuencia de un hecho no habitual, siempre que se considere que han desaparecido las causas que lo originaron y que se van a obtener beneficios fiscales en el futuro. Véase nota número 20.

(17) Art. 88.2 «En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones de patrimonio se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho». Art. 89.1 «... se considerarán como operaciones a plazo o con pago aplazado aquellas ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año».

ingresos y de los gastos de la obra; fiscalmente, sin embargo, sólo se considerarán como ingresos los cobros correspondientes a ese ejercicio. Como consecuencia de ello, el saldo de la cuenta «impuesto sobre beneficios anticipado» deberá abonarse al finalizar el proyecto.

A diferencia del método anterior, el del porcentaje de realización no supone un tratamiento uniforme en cuanto al signo de la diferencia temporal que pueda surgir. Éste podrá ser positivo o negativo, dando lugar a un cargo a la cuenta «impuesto sobre beneficios anticipado» (4740) o un abono a la 479, «impuesto sobre beneficios diferido».

Un *ejemplo* puede aclarar estos aspectos.

La Empresa Caminos y Carreteras S.A. (CACASA) contrata la realización de una auto-vía, en un plazo de tres años. El presupuesto total de ingresos es de 500 unidades monetarias y el de gastos de 300. Los cobros y los gastos se han generado según la siguiente distribución:

	1	2	3	TOTAL
Cobros .....	130	170	200	500
Gastos .....	50	100	150	300

Como supuesto simplificador se considera que los presupuestos se ajustan exactamente a la realidad.

#### MÉTODO DEL CONTRATO CUMPLIDO

	1	2	3	TOTAL
Ingresos contables .....	–	–	500	500
Cobros ( I. fiscal ) .....	130	170	200	500
Diferencia en B.I. ....	130	170	-300	0
Diferencia en cuota .....	45,5	59,5	-105	0

Como consecuencia de las diferencias positivas aparece un «impuesto sobre beneficios anticipado» en los dos primeros ejercicios que revertirá en el último.

MÉTODO DEL *OUTPUT*

El ingreso se valora en función de las unidades ejecutadas a precio de venta, según se recoge en el cuadro siguiente:

	1	2	3	TOTAL
Ingresos contables .....	150	160	190	500
Cobros ( I. fiscal ) .....	130	170	200	500
Diferencia en B.I. ....	-20	10	10	0
Diferencia en cuota .....	-7	3,5	3,5	0

En este caso se produce una diferencia negativa que origina un «impuesto sobre beneficios diferido», que revierte en los dos ejercicios siguientes.

MÉTODO DEL *INPUT*

Para el reparto de los ingresos entre los tres ejercicios se utiliza la proporción en que los costes reales anuales se encuentran sobre el total de costes presupuestados, según el siguiente cálculo:

	1	2	3	TOTAL
Porcentaje ingresos ..	$50/300 \times 100 = 16,67$	$100/300 \times 100 = 33,33$	$150/300 \times 100 = 50,00$	100
Ingresos contables ...	83,35	166,65	250	500
Cobros (I. fiscal) ....	130	170	200	500
Diferencia en B.I. ...	46,65	3,35	-50	0
Diferencia en cuota ..	16,33	1,17	-17,5	0

Como se puede apreciar en este caso, a diferencia del anterior, aparece una diferencia positiva que originará un cargo, en los dos primeros ejercicios, a la cuenta «impuesto sobre beneficios anticipado», para revertir, mediante el correspondiente abono, al final de la obra.

#### 4. Provisiones y fiscalidad.

Otro aspecto contable de gran incidencia tributaria es el de la dotación a las provisiones. Sin entrar en el análisis de todas y cada una de las introducidas como novedad en la adaptación sectorial, sí es necesario citar cuatro por su especialidad y por estar estrechamente relacionadas con el tema que nos ocupa, al encontrarse en el subgrupo 49, referente a las provisiones por operaciones de tráfico. Estas provisiones son las siguientes:

- (492) Provisión para indemnización por fin de obra.
- (496) Provisión para indemnización del personal.
- (497) Provisión para terminación de obra.
- (498) Provisión para pérdidas por obras.

En este tema el RIS es muy estricto, al limitar en un doble sentido su ámbito de actuación. Por una parte sólo admite como deducibles seis tipos, que recoge en el artículo 116 apartado 1, y tal como las define en distintos lugares de su articulado (arts. 72, 77, 78, 82, 84 y 117):

- Provisión para depreciación de existencias.
- Provisión para insolvencias.
- Provisión por depreciación de la cartera de valores.
- Provisión para responsabilidades.
- Provisión para fondos editoriales depreciados.

Por otra parte, tal como afirma el apartado 2 b) de este mismo artículo, no serán deducibles «las cantidades dotadas o que correspondan dotar en ejercicio distinto» al que se refieren las cuentas anuales.

Las cuatro provisiones citadas podrían, en principio encontrar acomodo, dentro de las seis admitidas fiscalmente, en la provisión para responsabilidades, definida en el artículo 84.1 del RIS (18).

(18) «En los casos en que la Entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades, objeto de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, pero cuya cuantía no esté definitivamente establecida, se podrá dotar una provisión para responsabilidades por el importe estimado de las mismas».

#### 4.1. Provisión para indemnización por fin de obra.

La cuenta 492 se define como «provisiones para hacer frente a los gastos por indemnizaciones al finalizar la obra, excluidas las recogidas en la cuenta 496», que incluirá exclusivamente las indemnizaciones al personal. Conceptualmente parece que se adaptan perfectamente a la definición del artículo 84 y por ello son fiscalmente deducibles. Sin embargo, no lo serán, tal como se desprende de una Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 1991, si tienen por objeto afrontar, en su día, a las posibles indemnizaciones que pudieran producirse en el supuesto de despidos del personal, sin que haya acreditado dicho evento en el ejercicio.

#### 4.2. Provisión para terminación de obra y para pérdidas por obra.

Distinto caso se presenta en las cuentas 497 y 498. Ninguna de las dos puede considerarse como una provisión para responsabilidades, puesto que no existe reclamación de la que responder, indemnización pendiente o litigio en curso. La cuenta 497 se define como «provisiones para hacer frente a los gastos de conservación de la obra durante el período de garantía, retirada de obra y levante de instalaciones y los gastos de liquidación y fianzas hasta su devolución». Los conceptos señalados (retirada, levante, etc.) suelen ser gastos que, originados al final de la obra y conocida su realidad, aunque no su importe exacto, son incluidos y facturados, como una partida más, en los precios fijados a la propiedad de la obra. Consecuencia de la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, junto a este ingreso, y como una forma de periodificar los gastos citados, aparece la provisión para terminación de obra. Entendida en este sentido, la provisión es perfectamente deducible. En caso, sin embargo, de utilizarse una contabilidad presupuestada, no debería considerarse como deducible la parte de esta provisión que, sumada a los costes reales, excediera de los ingresos contabilizados, al no admitirse las pérdidas presupuestadas antes de la finalización de la obra [art. 90 a)].

Finalmente la cuenta 498 se define como «provisiones para cobertura de estimación de pérdidas en obras no finalizadas, incluidas las que correspondan a la empresa por las operaciones de las uniones temporales de empresas». De su lectura puede desprenderse que su fundamento no se sustenta en la existencia de un hecho cierto, aunque indeterminado en cuantía y fecha, base de toda provisión, sino en un hecho abstracto e incierto, más próximo al antiguo concepto de previsión (19). Como tal, su no deducibilidad es clara, tal como se desprende del artículo 85.2 del RIS. Solamente en el caso de que antes de finalizar la obra los costes reales incurridos superen los ingresos totales previstos, podría considerarse un gasto deducible, y siempre, una vez más, que no se tratase de contabilidad presupuestada.

(19) Vid. SANZ GADEA, EDUARDO, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2.ª edición, febrero 1988, t. 1, págs. 486-490.

El resto de provisiones para operaciones de tráfico no debe plantear dificultades significativas. Únicamente es necesaria una precisión respecto a la cuenta 490 («provisión para insolvencias de tráfico»). Hay que recordar que los créditos de los constructores contra los propietarios de las obras, gozan de preferencia (art. 1.923.3 del Código Civil) y prelación frente a otros créditos (art. 1.927 del Código Civil), al tratarse de créditos refaccionarios, pudiendo solicitarse la anotación preventiva en el Registro. En este caso, se asimilaría a una garantía hipotecaria, no gozando, por tanto, del carácter de deducible, a tenor de lo establecido en el artículo 82.3 c) del RIS (20).

Consecuencia de las divergencias señaladas entre los criterios contables y fiscales, nacerán diferencias positivas de carácter temporal. Positivas al tratarse de un gasto contable, pero no fiscal, y temporales dado el movimiento en el diario que originan. Este grupo de provisiones ajustan su saldo al final del ejercicio, cargando como gasto la nueva estimación de la provisión y abonando como ingreso la cuenta «provisión para otras operaciones de tráfico aplicada» (cuentas 7953, 7954, 7955 y 7956), correspondiente a la provisión del ejercicio anterior. De tal forma que el primer ejercicio en que se dotan, originan la aparición de un impuesto sobre beneficios anticipado (21), que revertirá en la misma fecha en que se estime una nueva provisión, momento en el que aparecerá un nuevo impuesto sobre beneficios anticipado consecuencia de la última estimación; proceso, que se repetirá hasta la finalización de la obra.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS:

- AMADOR FERNÁNDEZ, SOTERO y CARAZO GONZÁLEZ, INOCENCIO, *Plan General de Contabilidad (Comentarios y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), *Principios contables. Existencias*, núm. 8, Madrid, 1992.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), *Principios contables. Ingresos*, núm. 13, Madrid, 1992.

(20) «3. En ningún caso tendrán la consideración de saldos de dudoso cobro:

- c) Los garantizados por hipoteca, prenda, pacto de reserva de dominio o garantías reales equivalentes, en cuanto a la parte garantizada, salvo en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía, así como los que hayan sido objeto de renovación o prórroga».

(21) No hay que olvidar que tal como establece la Resolución del ICAC de 30 de abril de 1992, la aplicación del principio de prudencia condicionará el registro de los impuestos anticipados. Así, la realización futura de éstos, se presume que no estará suficientemente asegurada, si se prevé un plazo superior a 10 años para su recuperación, o si se trata de una empresa con pérdidas habituales (Norma primera de la Resolución citada). En estos casos se tratará como una diferencia permanente positiva.

- BESTEIRO VARELA, M.<sup>a</sup> AVELINA y SÁNCHEZ ARROYO, GIL, *Contabilidad Financiera y de Sociedades I*, Pirámide, Madrid, 1991.
- BUIREU GUARRO, JORGE, *Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades: nuevo Plan General de Contabilidad*, Pirámide, Madrid, 1991.
- BURRUT RIVES, RAMÓN y ESPASA ARANA, JORDI, *Contabilidad adaptada a las empresas constructoras e inmobiliarias: teoría y práctica*, Tarragona, 1992.
- CALVO BAILO, JORGE ANTONIO y AZNAR GRASA, ÁNGEL, *Manual para la declaración y la contabilización del Impuesto sobre Sociedades: (ajustes contables y extracontables)*, Ibercaja, Zaragoza, 1992.
- CHIVITE NAVASCUÉS, ADOLFO y otros, *El Impuesto sobre Sociedades 1994. Análisis y comentarios*, Deusto, 1994.
- CORONA ROMERO, E. y ARROYO MUÑOZ, J., «Normas de valoración en la adaptación sectorial del Plan General de empresas constructoras», en *Plan de Contabilidad para las empresas constructoras*, Lex Nova, Valladolid, 1993.
- DELGADO GÓMEZ, ANTONIO, «Fiscalidad de las empresas constructoras», en *Plan de Contabilidad para las empresas constructoras*, Lex Nova, Valladolid, 1993.
- GARRIDO PULIDO, TOMÁS y PULIDO ORDÓÑEZ, FRANCISCO JAVIER, *Empresas constructoras: aspectos fiscales y contables*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Jaén, 1993.
- GONZÁLEZ POVEDA, VICTORIANO, *Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid, 1988.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M., *Contabilidad de empresas constructoras*, Autor, Madrid, 1993.
- MOINA VILLAMAYOR, MARÍA, *Régimen fiscal del sector de la construcción y promoción inmobiliaria*, Viama editores, Barcelona, 1993.
- ORTEGA, ANTONIO, *Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos*, Asociación para el desarrollo de la dirección, 1983.
- QUERENDEZ AUZMENDI, FRANCISCO, *Manual sobre la contabilidad y el Impuesto de Sociedades*, Deusto, Bilbao, 1992.
- QUESADA SÁNCHEZ, FRANCISCO JAVIER, JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.<sup>a</sup> ÁNGELA y SANTOS PEÑALVER, JESÚS F., *La contabilidad de las empresas constructoras*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1994.
- SANZ GADEA, EDUARDO, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 3.<sup>a</sup> edición, septiembre 1991.
- SARMIENTO SARMIENTO, GENARO, *Problemática del reconocimiento del resultado en una empresa constructora: su tratamiento en España y otros países*, Agrupación Nacional de Constructores de Obras, Madrid, 1990.
- SORIANO BEL, JOSÉ M., *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, CISS, Valencia, 1993.

## PUBLICACIONES PERIÓDICAS:

- BORDIÚ XIMÉNEZ, JAIME y MIGUEL OSUNA, LUIS, «Ejemplo de aplicación del nuevo Plan Contable para empresas constructoras», *Revista Estudios Financieros Contabilidad y Tributación*, núm. 124 (julio 1993), 153 - 176.
- DELGADO GÓMEZ, ANTONIO y MARTÍN LÓPEZ, JULIO, «Sector de la construcción: problemática fiscal y contable», *Impuestos, I* (1990), 1.177 - 1.191.
- «Estudios sectoriales. Empresas constructoras», *Cuadernos de formación. Inspección de Tributos*, 15 y 16 (1991).
- IBÁÑEZ GARCÍA, ISAAC, «Una opción a la representación contable y fiscal del beneficio en empresas constructoras», *Impuestos, II* (1989), 1.308 - 1.310.
- Profesores de la Asociación Española de Administración Pública, «Contabilidad en el sector de la construcción», *Impuestos, II* (1989), 1.295 - 1.307.
- SALVADOR CIFRE, CONCHA, «Relación contabilidad - fiscalidad: criterios de imputación temporal», *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, 4 de febrero de 1994, 91-101.
- VARGAS VARELA, JOSÉ ANTONIO, «La información económica de las empresas constructoras», *Partida Doble*, 28 de noviembre de 1992, 24 - 33.

## LEGISLACIÓN:

- LEY 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- REAL DECRETO 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- ORDEN del 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las empresas constructoras.
- REAL DECRETO-LEY 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo.
- RESOLUCIÓN de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.ª del Plan General de Contabilidad.
- CIRCULAR INFORMATIVA número 28 de la Dirección General de Tributos. Segundo semestre de 1983.