

Interpretación CINIIF 15

Acuerdos para la Construcción de Inmuebles

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 11 *Contratos de Construcción*
- NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*
- CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*

Antecedentes

- 1 En el sector inmobiliario, las entidades que emprenden la construcción de inmuebles, ya sea directamente o a través de subcontratistas, pueden alcanzar acuerdos con uno o más compradores antes de que finalice la construcción. Estos acuerdos toman diversas formas.
- 2 Por ejemplo, las entidades que emprenden la construcción de inmuebles de carácter residencial pueden empezar a comercializar unidades individuales (apartamentos o casas) “sobre plano“, es decir, mientras la construcción está aún en curso, o incluso antes de que haya comenzado. Cada comprador acuerda con la entidad la adquisición de una unidad especificada cuando esté lista para ser ocupada. Habitualmente, el comprador abona un depósito a la entidad que es recuperable sólo si ésta no cumpliera la entrega de la unidad terminada, según las condiciones contratadas. El resto del importe del precio de compra, generalmente, se abona a la entidad en el momento de completar el contrato, cuando el comprador tome posesión de la unidad.
- 3 Las entidades que emprenden la construcción de inmuebles industriales o comerciales pueden alcanzar un acuerdo con un único comprador. Puede requerirse al comprador a que realice pagos en función del grado de avance de la construcción, entre el momento del acuerdo inicial y el de finalización del contrato. La construcción puede tener lugar sobre un terreno que sea propiedad del comprador, o que haya arrendado antes de que comience la construcción.

Alcance

- 4 Esta Interpretación se aplicará a la contabilidad de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados de las entidades que lleven a cabo la construcción de inmuebles directamente o a través de subcontratistas.

- 5 Los acuerdos incluidos en el alcance de esta Interpretación son los de construcción de inmuebles. Además de la construcción de inmuebles, estos acuerdos pueden incluir la entrega de otros bienes o servicios.

Problemas

- 6 Esta Interpretación aborda dos cuestiones:
- (a) ¿Se encuentra el acuerdo dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18?
 - (b) ¿Cuándo debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias procedente de la construcción de inmuebles?

Acuerdo

- 7 La siguiente discusión supone que la entidad ha analizado previamente el acuerdo de construcción de inmuebles y cualesquiera otros acuerdos relacionados y ha concluido que no conservara para sí ninguna participación en la administración continua en el grado generalmente asociado con la propiedad, ni retendrá el control efectivo sobre el inmueble construido hasta el punto de que pudiera impedir el reconocimiento de alguna o todas las contraprestaciones como ingreso de actividades ordinarias. Si se impidiese el reconocimiento de alguna de las contraprestaciones como ingreso de actividades ordinarias, la siguiente discusión se aplicará sólo a la parte del acuerdo por el que se reconozca el ingreso de actividades ordinarias.
- 8 Dentro de un único acuerdo, una entidad puede contratar la entrega de bienes o servicios, además de la construcción del inmueble (por ejemplo la venta de un terreno o la prestación de servicios de gestión del inmueble). Según el párrafo 13 de la NIC 18, puede que sea necesario dividir el mismo en componentes identificables de forma separada, incluyendo uno que sea la construcción del inmueble. El valor razonable de la contraprestación total recibida, o por recibir, derivada del acuerdo se distribuirá entre sus componentes. Si se identificasen los componentes separados, la entidad aplicará los párrafos 10 a 12 de esta Interpretación al componente de construcción del inmueble para determinar si éste se encuentra dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18. Los criterios de segmentación de la NIC 11 se aplicarán entonces a cualquier componente del acuerdo que sea un contrato de construcción.
- 9 La siguiente discusión se refiere a un acuerdo para la construcción de inmuebles pero también es aplicable a un componente de construcción de inmuebles, identificado dentro de un acuerdo que incluya otros componentes.

Determinación de si el acuerdo está dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18

- 10 La determinación de si un acuerdo para la construcción de inmuebles está dentro del alcance de la NIC 11 o de la NIC 18 dependerá de sus condiciones y de todos los hechos y circunstancias entorno al mismo. Esta determinación implicará la realización de juicios con respecto a cada acuerdo.

- 11 La NIC 11 se aplicará cuando el acuerdo cumpla la definición de un contrato de construcción, según el párrafo 3 de la NIC 11 “un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos...”. Un acuerdo para la construcción de inmuebles cumple la definición de un contrato de construcción cuando el comprador sea capaz de especificar los elementos estructurales más importantes del diseño del inmueble antes de que comience la construcción, y/o los cambios estructurales más importantes una vez que la construcción esté en curso (independientemente de que ejerza o no esa capacidad). Cuando sea de aplicación la NIC 11, el contrato de construcción también incluirá cualesquiera contratos o componentes para la prestación de servicios directamente relacionados con la construcción del inmueble, de conformidad con el párrafo 5(a) de la NIC 11 y el párrafo 4 de la NIC 18.
- 12 Por el contrario, un acuerdo para la construcción de inmuebles en el que los compradores tengan sólo una capacidad limitada para influir en el diseño del inmueble, por ejemplo seleccionar un diseño a partir de un rango de opciones especificado por la entidad, o especificar sólo pequeñas variaciones del diseño básico, es un acuerdo de venta de bienes dentro del alcance de la NIC 18.

Contabilidad de ingresos de actividades ordinarias procedentes de la construcción de inmuebles

El acuerdo es un contrato de construcción

- 13 Cuando el acuerdo esté dentro del alcance de la NIC 11 y su resultado pueda estimarse de forma fiable, la entidad reconocerá el ingreso de actividades ordinarias por referencia al grado de avance de la actividad del contrato, de conformidad con la NIC 11.
- 14 Pudiera ser que el acuerdo no cumpla la definición de un contrato de construcción y por ello, se incluya en el alcance de la NIC 18. En este caso, la entidad determinará si el acuerdo es de prestación de servicios o de venta de bienes.

El acuerdo es de prestación de servicios

- 15 Si no se requiere que la entidad adquiera y suministre materiales de construcción, el acuerdo puede ser solo un acuerdo para la prestación de servicios, de conformidad con la NIC 18. En este caso, si los criterios del párrafo 20 de la NIC 18 se cumplen, la NIC 18 requiere que los ingresos de actividades ordinarias se reconozcan en función del grado de avance de la prestación, aplicando el método del porcentaje de realización. Los requerimientos de la NIC 11 son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados a este tipo de transacción (NIC 18 párrafo 21).

El acuerdo es de venta de bienes

- 16 Si se requiere que la entidad proporcione servicios junto con los materiales de construcción para llevar a cabo su obligación contractual de entregar el inmueble al comprador, el acuerdo será de venta de bienes, y se aplicarán los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias establecidos en el párrafo 14 de NIC 18.
- 17 La entidad puede transferir al comprador el control y los riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad de la obra en curso en su estado actual tal como la construcción progresa. En este caso, si todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18 se cumplieren de forma continuada a medida que la construcción avanza, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de avance, utilizando el método del porcentaje de realización. Los requerimientos de la NIC 11 son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados a este tipo de transacción.
- 18 La entidad puede transferir al comprador el control y los riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad en el inmueble por completo en un único momento (por ejemplo en el momento de la finalización, en, o después de la entrega). En este caso, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias sólo cuando se satisfagan todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18.
- 19 Cuando se requiera que la entidad realice trabajos posteriores en el inmueble ya entregado al comprador, ésta reconocerá un pasivo y un gasto, como establece el párrafo 19 de la NIC 18. El pasivo se medirá según lo dispuesto en la NIC 37. Cuando se requiera que la entidad entregue posteriormente bienes o servicios que sean identificables de forma separada del inmueble ya entregado al comprador, ésta habría de identificar los bienes o servicios pendientes como un componente separado de la venta, como señala el párrafo 8 de esta Interpretación.

Información a revelar

- 20 Cuando una entidad reconozca ingresos de actividades ordinarias utilizando el método del porcentaje de realización para acuerdos que cumplan todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18 de forma continuada a medida que la construcción se realiza (véase el párrafo 17 de esta Interpretación), revelará:
- cómo determina qué acuerdos cumplen todos los criterios del párrafo 14 de la NIC 18 de forma continuada a medida que la construcción se realiza;
 - el importe de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de estos acuerdos en el periodo; y
 - los métodos aplicados para determinar el grado de avance del acuerdo en curso.
- 21 Para los acuerdos descritos en el párrafo 20 que estén en curso en la fecha en la que se informa, la entidad revelará también:
- la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) hasta la fecha; y
 - el importe de los anticipos recibidos.

Modificaciones a los ejemplos ilustrativos que acompañan a la NIC 18

22-

23 [Modificaciones no aplicables a la parte normativa]

Fecha de vigencia y transición

- 24 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Interpretación en un periodo que comenzase con anterioridad al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.
- 25 Los cambios en las políticas contables se contabilizarán de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8.