

Boicac 78/2009 Consulta 2

Sobre diversas cuestiones relacionadas con los contratos de construcción a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC 2007) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular, sobre la vigencia del método del “contrato cumplido” y el tratamiento contable de los denominados contratos “llave en mano”.

Respuesta

La norma de registro y valoración (NRV) 14ª. “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios” del PGC 2007 recoge el tratamiento contable de los ingresos por ventas en el apartado 2 y de los ingresos por prestación de servicios en el apartado 3.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3, los ingresos derivados de contratos de construcción que tengan como objeto servicios de construcción, se reconocerán en función del porcentaje de realización del servicio, siempre que se den todas y cada una de las condiciones previstas en el citado apartado. Sin embargo, cuando el resultado de la transacción no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables. Por tanto, en el nuevo PGC 2007 no resulta aplicable el “método de contrato cumplido” regulado en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993.

Cuestión distinta es la de aquellos contratos de cuyos términos se desprenda que su objeto no es la prestación de un servicio de construcción, sino la venta de una construcción. Este puede ser el caso de los acuerdos en los que el contratista no se comprometa únicamente a prestar el servicio de construcción sino también a la entrega de los materiales incorporados al activo. En este último caso, no cabe duda que el contrato se aproxima a la calificación contable de venta de bienes y sólo la fabricación a medida, y delimitada bajo las concretas estipulaciones técnicas que individualicen el objeto del mismo, podría retenerlo en el marco de la prestación de servicios.

En relación con el tratamiento contable de los denominados contratos “llave en mano”, en primer lugar se debe señalar que bajo esta denominación se pueden englobar acuerdos muy diferentes (por ejemplo, contratos en los que el grado de las especificaciones impuestas por el cliente es muy elevado, frente a otros cuyo objeto es un producto estándar sobre el que se hacen pequeñas modificaciones), circunstancia que impide describir reglas concretas de validez general.

No obstante, en este tipo de contratos podría ser aplicable el método del porcentaje de realización cuando el pedido pueda ser asimilado más a una prestación de servicios de construcción, que a la venta de un producto estándar de la sociedad. En particular, a los efectos de identificar cuando nos encontramos en el primero de los supuestos, pueden enumerarse, entre otros, los siguientes indicios:

- Existe un acuerdo específicamente negociado para la construcción de un elemento, delimitado bajo las concretas estipulaciones técnicas que individualicen el objeto del mismo, y que vincula a las partes al cumplimiento de las obligaciones respectivas, en cuya virtud, se produce una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios a medida que se despliega la actividad por el contratista.

- Por tanto, no se trata de un producto estándar que fabrica la empresa bajo pedido, cuyo montaje requiera la supervisión por parte de la empresa constructora, sino de una serie de componentes indisociables como unidad, que funcionan en conjunto y donde la inspección técnica de la instalación (cuando es requerida), con carácter general, se configura como un componente más de la obligación de resultado (objeto del contrato) a que se compromete la empresa constructora.

En cualquier caso, si fuera aplicable el método del porcentaje de realización, el reconocimiento de ingresos estaría supeditado al cumplimiento de las cuatro condiciones exigidas en el apartado 3 de la NRV 14ª del PGC.

Adicionalmente, atendiendo a lo establecido en la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, la empresa podrá aplicar cualquiera de los procedimientos indicados en la norma de valoración 18ª de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, para determinar el grado de avance del servicio, teniendo en cuenta el principio de uniformidad.