

Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)—Marzo de 2018

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato para la venta de una unidad en un complejo residencial de unidades múltiples. Concretamente, la solicitud preguntaba sobre la aplicación del párrafo 35 de la NIIF 15, que especifica cuándo una entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo.

Identificación del contrato

Una entidad contabiliza contratos dentro del alcance de la NIIF 15 solo cuando se cumplen todos los criterios del párrafo 9. Uno de estos criterios es que es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente. Por consiguiente, una entidad aplica los requerimientos de los párrafos 22 a 30 y los párrafos 35 a 37 analizados en esta decisión de agenda solo a contratos para los que se cumplen los criterios del párrafo 9.

Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato

Antes de aplicar el párrafo 35, una entidad aplica los párrafos 22 a 30 al identificar como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente un bien o servicio que es distinto. El Comité ha incluido también información explicativa sobre la aplicación del párrafo 22- 30 a contratos inmobiliarios en su Decisión de agenda «*Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato Inmobiliario*» publicada en marzo de 2018.

Aplicación del párrafo 35 de la NIIF 15

El párrafo 35 especifica que una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo y, por ello, satisface una obligación de desempeño y reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, si se cumple uno (o más) de los tres criterios del párrafo 35. El párrafo 32 señala que si una entidad no satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo, la obligación de desempeño se satisface en un momento determinado. Por consiguiente, el Comité observó que, al comienzo del contrato para cada obligación de desempeño, una entidad aplica los criterios del párrafo 35 para determinar si reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo.

Párrafo 35(a)

Con la aplicación del párrafo 35(a), una entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo si el cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por el desempeño de la entidad a medida que la entidad desempeña. En un contrato para la venta de inmuebles que la entidad construye, el Comité observó que el párrafo 35(a) no es aplicable porque el desempeño de la entidad crea un activo, es decir, el inmueble, que no se consume de forma inmediata.

Párrafo 35(b)

Con la aplicación del párrafo 35(b), una entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo si el cliente controla el activo que crea o mejora el desempeño de una entidad a medida que el activo se crea o mejora. El control hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes.

El párrafo FC129 explica que el Consejo incluyó el criterio del párrafo 35(b) para "abordar situaciones en las que el desempeño de una entidad crea o mejora un activo que un cliente claramente controla a medida que el activo se crea o mejora". Por consiguiente, el Comité observó que, al aplicar el párrafo 35(b), una entidad evalúa si existe evidencia de que el cliente controla con claridad el activo que está siendo creado o mejorado (por ejemplo, el inmueble parcialmente construido) a medida que se crea o mejora. Una entidad considera todos los factores relevantes al realizar esta evaluación—ningún factor es determinante.

Al utilizar el párrafo 35(b), es importante aplicar los requerimientos para el control del activo que el desempeño de la entidad crea o mejora. En un contrato para la venta de un inmueble que construye la entidad, el activo creado es el inmueble en sí mismo. No es, por ejemplo, el derecho a obtener el inmueble en el futuro. El derecho a vender o pignorar un derecho a obtener un inmueble en el futuro no es evidencia de control del inmueble en sí mismo.

Párrafo 35(c)

El párrafo FC131 explica que el Consejo desarrolló en el párrafo 35(c) un tercer criterio para reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo porque observó que, en algunos casos, puede no estar claro si el activo que se crea o mejora está controlado por el cliente. El objetivo subyacente del criterio del párrafo 35(c) es determinar si la entidad transfiere el control de los bienes o servicios al cliente a medida que se está creando un activo para ese cliente (párrafo FC143).

Con la aplicación del párrafo 35(c), una entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo si:

- (a) el activo creado por el desempeño de la entidad no tiene un uso alternativo para ésta; y
- (b) la entidad tiene un derecho exigible al pago del desempeño completado hasta la fecha.

El párrafo 36 especifica que el activo creado por el desempeño de una entidad no tiene un uso alternativo para dicha entidad si tiene contractualmente restringida la posibilidad de redirigir fácilmente el activo a otro uso durante la creación de ese activo o tiene limitado en la práctica redirigir fácilmente el activo, una vez haya sido terminado, hacia otro uso.

El párrafo 37 señala que, para tener un derecho exigible al pago en todo momento a lo largo de la duración del contrato, la entidad debe tener derecho a un importe que al menos le compense por el desempeño completado hasta la fecha si el contrato es rescindido por el cliente u otra parte por razones distintas al incumplimiento del desempeño por la entidad tal como figura en su compromiso. El párrafo B12 señala que al evaluar si una entidad tiene un derecho exigible al pago, ésta considera los términos contractuales, así como cualquier legislación o precedente legal que podría complementar o sustituir esos términos contractuales. Esto incluiría una evaluación de si el precedente legal relevante indica que otros derechos al pago similares, por el desempeño completado hasta la fecha en contratos de contenido similar, no tienen efectos legales vinculantes.

El Comité observó que, aunque una entidad no necesita llevar a cabo una búsqueda exhaustiva de evidencia, sería inapropiado para una entidad ignorar la evidencia de precedentes legales relevantes disponibles para ello o anticipar la evidencia de que pueda o no estar disponible en el futuro.

El Comité también observó que la evaluación de los derechos exigibles como describe el párrafo 35(c) se centra en la existencia del derecho y su exigibilidad. La probabilidad de que la entidad ejercitaría el derecho no es relevante para esta evaluación. De forma análoga, si un cliente tiene el derecho a determinar el contrato, la probabilidad de que dicho cliente terminara el contrato no es relevante para esta evaluación.

Aplicación del párrafo 35 al hecho de la solicitud

La evaluación de si reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento concreto requiere una evaluación de las circunstancias y hechos concretos, teniendo en cuenta el entorno legal dentro del que el contrato es exigible. Por consiguiente, el resultado de la evaluación de una entidad depende de las circunstancias y hechos concretos.

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato incluye las siguientes características:

- a. *El desarrollador (entidad) del inmueble y el cliente firman un contrato para la venta de un inmueble en un complejo residencial de unidades múltiples antes de que la entidad construya el complejo.*
- b. *La obligación de la entidad según el contrato es construir y entregar el inmueble como se especifica en el contrato—no puede cambiar o sustituir el inmueble especificado. La entidad conserva la titularidad legal del inmueble (y el terreno atribuible a este) hasta que el cliente haya pagado el precio de compra una vez terminada la construcción.*
- c. *El cliente paga una parte del precio de compra por el inmueble a medida que éste se construye, y paga el resto (la mayoría) una vez la construcción está terminada.*
- d. *El contrato otorga al cliente el derecho a una participación indivisible en el terreno y el complejo de unidades múltiples en construcción. El cliente no puede cancelar el contrato, excepto como se destaca en el apartado ii siguiente, ni puede cambiar el diseño estructural del complejo la unidad individual. El cliente puede revender o pignorar su derecho a la participación indivisible en el*

terreno y el complejo a medida que este se construye, sujeto a realización de la entidad de un análisis del riesgo crediticio del nuevo comprador del derecho.

- e. *El cliente, y los otros clientes que han acordado comprar inmuebles en el complejo de unidades múltiples tiene el derecho a decidir juntos, cambiar el diseño estructural del complejo y negociar este cambio con la entidad.*

La solicitud también destaca lo siguiente:

- i. *Si la entidad infringe sus obligaciones según el contrato, el cliente y los otros clientes tienen el derecho a decidir juntos sustituir la entidad o parar de otra forma la construcción del complejo.*
- ii. *Aunque el contrato es irrevocable, los tribunales han aceptado solicitudes de cancelar los contratos en circunstancias determinadas, por ejemplo, cuando se ha probado que el cliente no es financieramente capaz de cumplir los términos del contrato (si, por ejemplo, el cliente pasa a estar desempleado o tiene una enfermedad importante que afecta a su capacidad de trabajar). En estas situaciones, el contrato ha sido cancelado y el cliente ha recibido la mayor parte, pero no todos, los pagos que ya ha realizado a la entidad. La entidad ha mantenido lo restante como una penalización por terminación.*

La aceptación de los tribunales de solicitudes de cancelación proporciona evidencia de precedentes legales. Este precedente legal es relevante para la evaluación del derecho exigible de la entidad al pago como describe el párrafo 35(c). Se supone que la evidencia de precedente legal se evalúa como suficiente para indicar que la entidad no tiene derecho a un importe que al menos le compensa por el desempeño completado hasta la fecha en que el suceso de cancelación por razones distintas al incumplimiento de la entidad de desempeñar como se comprometió.

También se supone que todos los criterios del párrafo 9 se cumplen y que la entidad identifica una sola obligación de desempeño aplicando los párrafos 22 a 30.

El criterio del párrafo 35(a) no se cumple porque el desempeño de la entidad crea un activo que no se consume de forma inmediata.

Párrafo 35(b)

El desempeño de la entidad crea el inmueble en construcción. Por consiguiente, al aplicar el párrafo 35(b) la entidad evalúa si, a medida que se construye el edificio, el cliente tiene la capacidad de dirigir el uso de la parte del inmueble construida y de obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El Consejo observó lo siguiente:

- a. Aunque el cliente puede revender o pignorar su derecho contractual a la participación indivisible del terreno y complejo de unidades múltiples a medida que el inmueble se construye, no puede vender o pignorar por sí misma la parte del inmueble construida hasta que se complete la construcción.
- b. El cliente no tiene capacidad de cambiar el diseño estructural del inmueble a medida que se construye la unidad, no puede usar por sí sola la parte del inmueble parcialmente construido de otra forma. El derecho del cliente junto con los otros clientes para decidir el cambio del diseño estructural del complejo no proporciona al cliente la capacidad de dirigir el uso del inmueble—esto es porque el cliente requiere el acuerdo de los otros clientes para negociar cambios en el diseño estructural y, por ello, no tiene la capacidad de hacer esos cambios.
- c. El derecho del cliente junto con los otros clientes de sustituir la entidad o detener la construcción del complejo, solo en el caso de incumplimiento de ésta de realizar el desempeño como se acordó, es de naturaleza protectora y no indicativo de control.
- d. La exposición del cliente a cambios en el valor del mercado del inmueble puede indicar que el cliente tiene la capacidad de obtener sustancialmente todos los beneficios restantes de éste. Sin embargo, no otorga al cliente la capacidad de dirigir el uso del inmueble a medida que se construye.

El Comité observó que no existe evidencia de que el cliente tenga la capacidad de dirigir el uso del inmueble a medida que se construye y, por ello, el cliente no controla el inmueble parcialmente construido. Por consiguiente, se no cumple el criterio del párrafo 35(b).

En la decisión de agenda "*Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno*" publicada en marzo de 2018, el Comité analizó un hecho que involucra la construcción de un inmueble para el que concluye que se cumple el criterio del párrafo 35(b).

Párrafo 35(c)

La entidad no puede cambiar o sustituir el inmueble especificado en el contrato con el cliente y, por ello, el cliente podría exigir sus derechos al inmueble si la entidad pretendiera dirigir el activo para otro uso. Por consiguiente, la restricción contractual es sustantiva y el inmueble no tiene un uso alternativo para la entidad como describe el párrafo 35(c).

El entidad, sin embargo, no tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha tal como describe el párrafo 35(c). Esto es porque, en el hecho descrito en la solicitud, existe un precedente legal relevante que indica que la entidad no tiene derecho a un importe que al menos le compensa por el desempeño completado hasta la fecha en el caso de cancelación por razones distintas al incumplimiento de la entidad de desempeñar como se comprometió. En el caso de que los tribunales acepten solicitudes de cancelar contratos, la entidad tiene el derecho solo a una penalización por terminación que no compensa la entidad por el desempeño completado hasta la fecha.

Sobre la base del hecho descrito en la solicitud, el Comité concluyó que no se cumple ninguno de los criterios del párrafo 35 de la NIIF 15. Por consiguiente, la entidad reconocería ingresos de actividades ordinarias en un momento determinado aplicando el párrafo 38 de la NIIF 15.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad determine si reconocer ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo para un contrato para la venta de un inmueble. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.