

**Reconocimiento de Ingresos de Actividades Ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno (NIF 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 del terreno y de un edificio a construir en el terreno. De forma específica, la solicitud preguntaba (a) sobre la identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato y (b) para cada obligación de desempeño identificada, si el desarrollador del inmueble (entidad) reconoce los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

***Identificación de las obligaciones de desempeño en el contrato***

Con la aplicación de los párrafos 22 a 30, una entidad identifica como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente un bien o servicio (o un conjunto de bienes o servicios) que es distinto, o una serie de bienes o servicios diferentes que son sustancialmente el mismo y que tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

El párrafo 27 especifica que un bien o servicio comprometido con el cliente es distinto si:

- a. el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
- b. el compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el compromiso de transferir el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

La evaluación de los criterios del párrafo 27 requiere juicio profesional.

El párrafo FC100 destaca que una entidad evalúa el criterio del párrafo 27(a) basado en las características de los bienes o servicios mismos. Por consiguiente, una entidad desecha cualquier limitación contractual que pudiera impedir al cliente obtener recursos fácilmente disponibles de una fuente distinta de la entidad.

El párrafo 29 explica que el objetivo subyacente en el criterio del párrafo 27(b), es determinar si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir cada uno de esos bienes o servicios comprometidos de forma individual o, en su lugar, un elemento combinado para el que los bienes o servicios son insumos. El párrafo 29 también especifica algunos factores que indican que dos o más compromisos de transferir bienes o servicios no son identificables por separado.

Los párrafos FC105, FC116J y FC116K destacan que el concepto de "identificable por separado" del párrafo 27(b) está influido por el concepto de riesgos separables (es decir, si el riesgo que una entidad asume para cumplir su obligación de transferir uno de esos bienes o servicios comprometidos al cliente es un riesgo que es inseparable del riesgo relacionado con la transferencia de los otros bienes o servicios comprometidos). La evaluación de si el compromiso de una entidad es identificable por separado considera la relación entre los diversos bienes o servicios dentro del contrato en el contexto del cumplimiento de éste. Por ello, una entidad considera el nivel de integración, interrelación o interdependencia entre los compromisos de transferir bienes o servicios. Más bien que considerar si un elemento, por su naturaleza, depende del otro (es decir, dos elementos tienen una relación funcional), una entidad evalúa si existe una relación de transformación entre los dos elementos en el proceso de cumplimiento del contrato.

***Un contrato inmobiliario para la transferencia de terreno y un edificio***

Los siguientes párrafos describe factores que una entidad considera al evaluar si, para un contrato que involucra la transferencia del terreno y de un edificio que la entidad construye sobre el terreno, el compromiso de transferir terreno es una obligación de desempeño por separado. El terreno representa todo el área en la que el edificio se construirá y el contrato es para el edificio en su totalidad. Los párrafos no consideran si la entidad identifica una o más obligaciones de desempeño en relación con la transferencia del edificio.

Al evaluar el criterio del párrafo 27(a), la entidad evalúa si el cliente podría beneficiarse del terreno por sí mismo o junto con otros recursos fácilmente disponibles para ella. Por ejemplo, ¿podría el cliente alquilar otro desarrollador para construir un edificio sobre el terreno? De forma análoga, la entidad evalúa si el

cliente podría beneficiarse de la construcción del edificio por sí solo o junto con otros recursos fácilmente disponible para él. Por ejemplo, ¿podría el cliente obtener los servicios de construcción de la entidad u otro desarrollador sin ninguna transferencia del terreno? En un contrato para la transferencia de un área de terreno y de un edificio en su totalidad a ser construido en el terreno, el Comité concluyó que el terreno y el edificio pueden cada uno ser distintos.

La entidad evalúa a continuación el criterio del párrafo 27(b) y su objetivo subyacente explicado en el párrafo 29 (es decir, determinación de si la naturaleza del compromiso, dentro del contexto del contrato, es transferir el terreno y el edificio de forma individual o, en su lugar, transferir un elemento combinado del que el terreno y el edificio son insumos). Al evaluar, el criterio del párrafo 27(b), el Comité observó que la entidad considera, entre otros factores, los siguientes:

- a. Si la entidad proporciona un servicio significativo de integración del terreno y el edificio en un producto combinado como se describe en el párrafo 29(a)—por ejemplo, ¿existe una relación de transformación entre la transferencia del terreno y la construcción del edificio en el proceso de cumplimiento del contrato? ¿Sería el desempeño de la entidad al construir el edificio diferente si no transfiriera también el terreno y viceversa? Existe una relación funcional entre el terreno y el edificio—el edificio no puede existir sin el terreno, sus cimientos se construirán en el terreno. Sin embargo, esto no significa necesariamente que los riesgos que asume la entidad al transferir el terreno al cliente son inseparable de los riesgos que asume al construir el edificio.
- b. Si el terreno y el edificio son altamente interdependientes o interrelacionados como describe el párrafo 29(c)—por ejemplo, ¿podría la entidad cumplir su compromiso de transferir el terreno incluso si no construyera el edificio, y podría cumplir su compromiso de construir el edificio incluso si no transfiriera el terreno?

El Comité concluyó que el compromiso de transferir el terreno sería identificable por separado del compromiso de construir el edificio sobre ese terreno si la entidad concluyó que (a) su desempeño al construir el edificio sería el mismo independientemente de si también transfirió el terreno; y (b) podría cumplir su compromiso de construir el edificio incluso si no transfiera también el terreno, y podría cumplir su compromiso de transferir el terreno incluso si no construyera también el edificio.

Al evaluar el criterio del párrafo 27(b), el párrafo FC116N destaca que los factores del párrafo 29 no pretenden ser criterios que una entidad evalúa de forma independiente del principio "identificable por separado" del párrafo 27(b). En algunos casos, uno o más de los factores pueden ser menos relevantes para la evaluación de ese principio.

#### ***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.

El Comité ha incluido información explicativa sobre la aplicación del párrafo 35 a contratos inmobiliarios en su decisión de agenda «*Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en un contrato inmobiliario que incluye la transferencia de terreno*» publicada en marzo de 2018.

#### ***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. *La entidad y el cliente suscriben un contrato no cancelable para la venta de un edificio todavía por construir por la entidad que comprenderá inmuebles residenciales. El contrato es para la venta del edificio en su totalidad.*
- b. *Al comienzo del contrato, la entidad transfiere de forma irrevocable al cliente el derecho legal al terreno sobre el cual construirá la entidad el edificio. El contrato especifica un precio por el terreno, que el cliente paga al firmar el contrato.*
- c. *La entidad y el cliente acuerdan sobre el diseño estructural y la especificación del edificio antes de la firma del contrato. Puesto que el edificio está en construcción:*
  - i. *Si el cliente solicita cambios en el diseño estructural o especificaciones, la entidad fija el precio de los cambios propuestos sobre la base de una metodología especificada en el contrato; el cliente a continuación decide si proceder con los cambios. La entidad puede rechazar la solicitud del cliente de cambios por solo un número limitado de razones, tales como si el cambio infringiría el permiso de obras.*
  - ii. *La entidad puede solicitar cambios en el diseño estructural o especificaciones solo si no hacerlo así llevaría a un incremento no razonable en los costos o retrasos en la construcción. El cliente debe aprobar esos cambios.*
- d. *Se requiere que el cliente realice pagos por hitos a lo largo del periodo de construcción. Sin embargo, estos pagos no corresponden necesariamente con el importe del trabajo completado hasta la fecha.*

*Se supone que (i) se cumplen todos los criterios del párrafo 9 y que (ii) la entidad identifica dos obligaciones de desempeño al aplicar los párrafos 22 a 30—un compromiso de transferir el terreno al cliente y un compromiso de construir el edificio en ese terreno.*

***Aplicación del párrafo 35 al compromiso de transferir el terreno***

El desempeño de la entidad transfiere el terreno al cliente. El terreno no se consume de forma inmediata y, por ello, el criterio del párrafo 35(a) no se cumple. El desempeño de la entidad ni crea ni mejora el terreno y, por ello, no se cumplen los criterios de los párrafos 35(b) y 35(c).

Por consiguiente, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por la transferencia del terreno al cliente en un momento determinado aplicando el párrafo 38 de la NIIF 15.

***Aplicación del párrafo 35 al compromiso de construir el edificio***

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)***

Al evaluar el criterio del 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 cliente controla la parte construida del edificio a medida que se construye porque el cliente tiene:

- a. *La capacidad de dirigir el uso del edificio a medida que se construye. El cliente tiene esta capacidad a través de su control del terreno, y de ser capaz de cambiar el diseño estructural y especificaciones del edificio a medida que se construye. El contrato también permite impedir que la entidad u otros dirijan el uso del edificio.*
- b. *La capacidad de obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes del edificio. La entidad no puede redirigir el edificio a otro uso o a otra entidad. Por consiguiente, a la firma del contrato, el cliente puede obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del edificio. El contrato también permite impedir que la entidad u otros obtengan los beneficios del edificio.*

Por consiguiente, se cumple el criterio del párrafo 35(b). El Consejo observó en el párrafo FC129 que «en el caso de un contrato de construcción en el que la entidad está construyendo sobre el terreno del cliente, éste generalmente controla cualquier trabajo en progreso que surja del desempeño de la entidad».

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 proporcionan una base adecuada para que una entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.