



BOICAC Nº 99/2014 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición.

Respuesta

La entidad consultante ha formalizado la compraventa de un inmueble sujeta a las siguientes estipulaciones:

- a) Mientras que la totalidad del pago aplazado no sea satisfecho, la parte compradora no podrá enajenar la finca sin consentimiento de la parte vendedora, siendo por tanto, el pago de la totalidad del precio aplazado, condición suspensiva de la transmisión.
- b) La falta de pago de cualquiera de las sumas aplazadas, dejará sin efecto la transmisión, quedando todos los importes recibidos hasta la fecha, en poder de la parte vendedora a modo de indemnización por daños y perjuicios y por los derechos que la parte compradora haya podido disfrutar sobre la finca durante el tiempo que haya tenido la posesión de la misma.
- c) Se hace entrega inmediata de la posesión del inmueble a la parte compradora adquiriendo ésta todos los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamientos del inmueble vigentes a fecha de la compraventa. La parte vendedora cede a favor de la compradora todos los derechos sobre las fianzas de los arrendamientos que recaen sobre el inmueble.
- d) A partir de la firma del acuerdo, todos los gastos e ingresos derivados de la posesión del inmueble son por cuenta de la parte compradora.

La consulta versa sobre si la sociedad adquirente debe contabilizar el inmueble en la fecha de la firma del contrato privado o, por el contrario, dicho reconocimiento debe postergarse hasta que expire la condición suspensiva.

Para considerar que se ha producido la enajenación/adquisición de un bien (también sería aplicable a un derecho), será necesario que de las condiciones económicas de la operación se desprenda que los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del bien han sido efectivamente transmitidos/recibidos.

La transferencia de la propiedad no se configura como un elemento esencial para dar de baja el activo por parte del vendedor y contabilizar, en su caso, el correspondiente beneficio. El criterio rector de la citada baja es



que se haya producido la cesión de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien, esto es, a la condición de propietario. Este criterio, desde un punto de vista jurídico se materializa en el derecho de gozar y disponer del activo y desde una perspectiva económica en la obtención de los ingresos suficientes para recuperar su valor neto contable, bien mediante su uso en el plazo de vida útil que económicamente corresponda, o bien a través de la obtención de los frutos que produzca (rendimientos o beneficios económicos) y del importe resultante de su posterior enajenación o disposición por otra vía.

A partir de este razonamiento, el ICAC en la contestación a numerosas consultas consolidó la siguiente doctrina administrativa sobre la transferencia de activos vinculando la calificación de activo a dos requisitos constitutivos:

- La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a la facultad de disposición.
- La idea de recuperación, consustancial con la nota de proyección económica futura.

Ambas características integran el núcleo de los riesgos y ventajas del elemento patrimonial.

Con carácter general, cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de los citados atributos es cuando puede concluirse que procede la baja o la corrección de valor del activo. En contraposición, no procede el registro de un activo si no se cumplen ambos requisitos.

En este sentido, el criterio publicado en la consulta nº 4 del BOICAC nº 67 resume todo lo indicado en los siguientes términos (esta consulta se elaboró en el marco del PGC de 1990 pero su contenido se considera vigente en el PGC de 2007):

" ... con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación.



En el caso de que los riesgos y ventajas aludidos se transmitan en el momento de la firma del contrato, la empresa vendedora deberá contabilizar la baja de inventario de los bienes objeto de compraventa con sus correcciones valorativas, procediendo a reconocer el correspondiente resultado.

(...)

En el caso de que, de acuerdo con las condiciones y circunstancias concurrentes en la operación, no se haya transmitido el inmueble, es decir, si el vendedor retiene de forma significativa los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, porque, entre otros casos, exista en términos racionales incertidumbre sobre la posibilidad de rescisión del contrato, la operación no deberá registrarse como una venta, sino que, de acuerdo con su naturaleza económica, el cedente deberá reflejar la entrada de tesorería, con abono a una deuda en el pasivo del balance, hasta que se produzcan las circunstancias necesarias para considerar que se han transmitido los citados riesgos y ventajas y, por tanto, que el activo ha sido transmitido, sin perjuicio de que se deban tener en cuenta las nuevas circunstancias a efectos de las posibles correcciones valorativas."

En el caso que nos ocupa, la compraventa se somete a una condición y la cuestión a dilucidar es el alcance y eficacia de la misma. Pues bien, las condiciones suspensivas o resolutorias son elementos accidentales que se incorporan a los negocios jurídicos (en nuestro caso, a la compraventa), en cuya virtud la causa típica del contrato (una parte quiere vender y la otra comprar) se autolimita por los intervinientes. Ni la voluntad ni el negocio quedan pendientes de la condición. Lo único que pende de la condición (que se configura como un acontecimiento futuro y arbitrario en la medida en que puede presentarse o no) son los efectos o eficacia jurídica del negocio, que como tal, queda limitada.

El tratamiento contable de estas operaciones depende de lo que podría denominarse la "*potencia rescisoria*" de la condición impuesta por las partes, a cuyo efecto es preciso analizar todas las circunstancias y antecedentes que en condiciones normales de mercado se presentan en este tipo de transacciones. Desde una perspectiva estrictamente contable, la mera incorporación de una condición resolutoria/suspensiva en un contrato no debe llevar a negar la compra y el reconocimiento del activo objeto del negocio jurídico en balance de la empresa.

Es más, entrando en el fondo de la cuestión planteada, y considerando que la única posibilidad de que el vendedor recupere los derechos inherentes a la plena propiedad del inmueble es el incumplimiento de pago por parte del



comprador, cabe concluir que el adquirente ha asumido de manera sustancial los riesgos y beneficios del inmueble, configurándose la condición incorporada al contrato, desde una perspectiva económica racional, como un elemento accesorio con el objetivo de garantizar el cobro total del precio aplazado.