

Alerta Contable

Marzo 2013

RESOLUCIÓN DE 1 DE MARZO DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE DICTAN NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS.

1. Introducción

El ICAC ha aprobado su nueva resolución sobre el tratamiento contable del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, publicada en el BOE N° 58 del viernes 8 de marzo, con el objetivo de sistematizar su doctrina administrativa sobre la materia emitida desde la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real decreto 1514/2007.

La Resolución será aplicable a los elementos del activo destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, representados por bienes muebles o inmuebles. También será aplicable a activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Seguidamente nos centramos en las principales novedades de la Resolución, que deroga a su antecedente inmediato en la materia: la Resolución de 30 de julio de 1991 del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

1. Pagos contingentes

Regulación del ICAC

Cuando se adquiere un elemento del inmovilizado, puede resultar habitual que las partes que intervienen en la transacción condicionen el precio acordado a la obtención de información adicional en el futuro sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, que confirmen la capacidad del activo de generar beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

En ese caso, formará parte del precio de adquisición del activo la mejor estimación del valor actual de los pagos contingentes acordados, salvo que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo futuro de la actividad de la empresa, como la cifra de ventas o el beneficio del ejercicio.

Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

Si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporciona el activo, relacionados con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

Comentarios

Este tratamiento es una novedad en relación con la resolución previa del ICAC. El nuevo tratamiento establece que los cambios en el valor del pasivo, se contabilizarán como un ajuste al coste del activo, siempre que tales cambios se relacionen con beneficios económicos futuros que se vayan a derivar del activo. En caso contrario, se reconocerán en la cuenta de resultados.

La excepción a la regla, son los pagos variables dependientes de la actividad futura del adquirente, los cuales deben excluirse de la valoración inicial del activo y el pasivo, evitando la complejidad que supone su cálculo. El efecto financiero nunca aumentará el valor del activo.

La regulación propuesta evita tratamientos alternativos, como por ejemplo:

- a) Considerar que cualquier pago contingente debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Limitaciones en el tiempo durante el cual los cambios de estimación afectan a la valoración del activo.
- c) Reconocer el pasivo como una provisión y no como un pasivo financiero.

2. Costes de desmantelamiento y retiro

Regulación del ICAC

En sintonía con la regulación contenida en el PGC, formará parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como

los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión.

Todo cambio en la estimación del pasivo por desmantelamiento o retiro origina un cambio en la valoración del activo, salvo el que trae causa de la reversión del factor de descuento que se reconocerá cada ejercicio formando parte de los gastos financieros. A su vez, el ajuste en el valor en libros del activo originará un cambio en la cuota de amortización de los ejercicios siguientes.

Comentarios

Sólo se exige reconocer tales costes como mayor valor del activo, si la empresa incurre en una obligación presente asociada a la construcción o adquisición del inmovilizado cuya cancelación no puede eludir, y siempre que no se origine como consecuencia del funcionamiento o explotación del citado activo, pues en este último caso el registro de la provisión sería sistemático, a medida en que se incurre en la obligación, reconociendo como contrapartida un gasto en la cuenta de resultados.

3. Anticipos entregados a cuenta de un inmovilizado

Regulación del ICAC

En los anticipos entregados a cuenta de un elemento del inmovilizado material, se exige que cuando en la operación se pueda identificar un componente financiero se reconozca el correspondiente ingreso, circunstancia que será habitual cuando entre la entrega de efectivo y la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa transcurra un plazo de tiempo superior al año.

En el momento en que la empresa adquiera el control del inmovilizado, en curso o terminado, dará de baja el anticipo y se iniciará, en su caso, el cómputo del plazo de un año para que la empresa pueda valorar si procede la capitalización de los gastos financieros incurridos en la financiación del activo.

Comentarios

El tratamiento propuesto guarda sintonía con el publicado en dos consultas publicadas por el BOICAC:

- La consulta 7 del BOICAC 77, en la que se analiza el tratamiento contable de la entrega de un anticipo por una prestación de un servicio (arrendamiento), donde se

aclara que el activo se actualiza al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial.

- La consulta 2 del BOICAC 75, sobre la adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura, donde se indica que se registrará un pasivo asociado al anticipo recibido con el terreno que se actualizará utilizando como tasa de descuento el tipo incremental de financiación de la empresa.

Cuando el valor en libros del anticipo supere su importe recuperable, por diferencia se reconocerá la correspondiente pérdida por deterioro. El valor recuperable del anticipo, será el mayor entre el valor en uso continuado o el valor de venta menos los costes de transacción. Atendiendo a la naturaleza del anticipo, no siempre será fácil determinar su deterioro.

4. Inspecciones periódicas

Regulación del ICAC

En el supuesto de que un elemento del inmovilizado material haya de someterse de manera periódica a inspecciones generales, con independencia de que los elementos afectados sean sustituidos o no, en la fecha en que se produzca la incorporación del activo al patrimonio de la empresa se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección. Si estos costes no estuvieran especificados, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una inspección similar.

Este componente se amortizará durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión. Cuando se realicen los trabajos, el coste de la inspección se reconocerá como mayor valor del inmovilizado material, que a su vez será objeto de amortización hasta que se produzca la siguiente revisión, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

Comentarios

Las actuaciones de inspección técnica o grandes reparaciones quedan explícitamente incluidas en el coste del inmovilizado.

5. Amortización

Regulación del ICAC

La depreciación sistemática que representa la amortización no debe reconocerse cuando los bienes no sufren desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Comentarios

La depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que resulten admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados. Por este motivo queda prohibida la utilización de métodos de amortización basados en ingresos.

6. Adquisiciones a título gratuito

Regulación del ICAC

El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, siendo su contrapartida una subvención, donación o legado recibido.

Se aplicará este mismo criterio cuando la empresa adquiera a título gratuito el derecho de uso sobre bienes del inmovilizado material durante la práctica totalidad de su vida económica.

Comentarios

Las adquisiciones a título gratuito de derechos de uso sobre bienes inmuebles, se regula en los términos recogidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

La calificación del activo recibido como inmovilizado material o intangible dependerá de la duración del derecho de uso y la vida económica del activo subyacente, en sintonía con las citadas normas y la consulta 6 BOICAC 77, sobre la cesión de bienes de dominio público sin contraprestación.

Por otro lado, las adquisiciones de derechos de uso sobre bienes inmuebles (derecho de superficie, arrendamiento, etcétera) a cambio de una contraprestación, se han incluido en el alcance de la norma de arrendamientos del Plan General de Contabilidad, tal y como señala la Consulta 7 del BOICAC 77, lo que exige calificar el contrato como financiero u operativo. En consecuencia, si se produce un pago anticipado en un acuerdo de arrendamiento operativo, a efectos de la presentación en balance y reconocimiento del posterior gasto, el pago anticipado no se califica como un intangible sino como un activo que debe contabilizarse en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes”, que se va dando de baja con cargo a un gasto por arrendamiento.

Lo anterior implica que en las adquisiciones de derechos de uso la naturaleza de la operación determina su tratamiento contable:

- Si es a título gratuito se registra un inmovilizado intangible amortizable, siempre que la empresa haya recibido un derecho irrevocable de uso por un determinado periodo de tiempo, en todo caso superior el año, o bien un inmovilizado material si se adquiere el control del activo subyacente.
- Si es a título oneroso y se produce un pago anticipado se registra un anticipo, que se va llevando a gasto por arrendamiento, o bien un inmovilizado material si se adquiere el control del activo subyacente y por lo tanto estamos ante un arrendamiento financiero.

7. Permutas de inmovilizado material

Regulación del ICAC

El desarrollo de las operaciones de permuta se realiza a partir del criterio previsto en el Plan General de Contabilidad, que diferencia entre comerciales y no comerciales, precisando que las que podríamos denominar permutas “parciales”, aquellas en las que se recibe o entrega efectivo y un elemento del inmovilizado, con carácter general, se presumirán comerciales, salvo que el componente monetario de la transacción fuese insignificante en comparación con el componente no monetario.

En relación a la cuestión acerca de si en las permutas no comerciales procede revertir el deterioro previamente reconocido, en caso de que se disponga de un valor razonable fiable del activo recibido, que evidencia la recuperación de valor del entregado, se propone revertir el deterioro.

Comentarios

En las permutas sin carácter comercial el activo recibido se contabiliza por el coste, menos la amortización acumulada del elemento entregado, admitiéndose que se apliquen las correcciones valorativas por deterioro de valor en la medida en que el valor razonable del activo recibido fuera superior, en sintonía con el tratamiento recogido en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

8. Baja en ejecución de una garantía, y por dación en pago o para pago de una deuda

Regulación del ICAC

El activo se dará de baja del balance por su valor contable. En la cuenta de resultados, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación. Por el contrario, la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien se calificará como un resultado financiero.

Comentario

La aplicación de este criterio de calificación de los resultados, puede resultar gravosa para las empresas que normalmente y ante la ausencia de un mercado activo, deberán recurrir a terceros independientes para determinar el valor razonable de los activos entregados.

9. Inversiones inmobiliarias

Regulación del ICAC

El registro y valoración de las inversiones inmobiliarias se efectuará aplicando los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material.

Comentario

Para clasificar un inmueble como inmovilizado material o inversión inmobiliaria, habrá que analizar la función que cumpla en el proceso productivo de la empresa. Así, para que se califique como inversión inmobiliaria, según la Consulta 2 del BOICAC 77, se deberán verificar las siguientes condiciones:

- a) Que el activo se mantenga para generar plusvalías o rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler o para fines administrativos.
- b) Que la venta de inmuebles no forme parte del curso ordinario de las operaciones de la empresa.

La expresión "actividad ordinaria" ha sido objeto de tratamiento en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios", que desarrolla este concepto contenido en el artículo 35.2 del Código de Comercio. Esta última resolución señala que la "actividad ordinaria" de la sociedad podría definirse como aquella que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.