

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.

Ministerio de Economía y Competitividad
«BOE» núm. 58, de 08 de marzo de 2013
Referencia: BOE-A-2013-2557

TEXTO CONSOLIDADO

Última modificación: sin modificaciones

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias contenidos en el Código de Comercio y en el PGC.

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.»

A su vez, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por último, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones en desarrollo de la regulación contenida en el PGC en materia de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Con esta Resolución, además de reproducir determinados criterios del 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, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de la cada vez más compleja práctica negocial o de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

Son elementos del inmovilizado material los elementos del activo destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, representados por bienes muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados como inversiones inmobiliarias.

Aunque la Resolución esté dedicada fundamentalmente a las inmovilizaciones materiales, cuya definición estricta excluiría a aquellos inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, se debe tener presente que los criterios contenidos en la misma se aplicarán a estas últimas. Por ello la presente norma recoge en el apartado quinto especialidades propias de estos activos no corrientes, cuya definición viene recogida en el Subgrupo 22 de la quinta parte. Definiciones y relaciones contables, del PGC:

«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.»

III

La Resolución se divide en cinco normas:

Primera. Valoración inicial.

Segunda. Valoración posterior.

Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.

Cuarta. Baja en cuentas.

Quinta. Inversiones inmobiliarias.

La norma primera sobre la valoración inicial del inmovilizado material desarrolla los criterios previstos en el PGC acerca de los conceptos que deben formar parte del precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material.

Para ello se hace hincapié en los costes en los que se incurre mientras el inmovilizado material está en período de prueba, así como en los costes de desmantelamiento y rehabilitación. También se recoge el criterio para contabilizar los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado material, sin perjuicio de su posterior desarrollo en la resolución que analice los problemas relacionados con el cálculo del coste de producción de las existencias y el inmovilizado.

Como novedad, en relación con el antecedente del año 1991, se regula de forma expresa el tratamiento contable de la contraprestación contingente asociada a la adquisición de un bien del inmovilizado material. El PGC regula de forma expresa este tipo de acuerdos en la norma de registro y valoración 19^a. «Combinaciones de negocios», donde la contraprestación contingente ajusta el coste de la combinación durante el plazo de un año, al cabo del cual, cualquier variación en el pago se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias porque se vincula a la evolución del negocio adquirido, y al cabo de un año, la

citada evolución puede llegar a depender, no ya estrictamente del negocio adquirido sino de activos no identificables que surgen con posterioridad.

Del mismo modo, 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. A diferencia de lo expuesto respecto de las combinaciones de negocios, cuando se adquiera un solo elemento patrimonial será más evidente la identificación entre el pago contingente y los beneficios o rendimientos económicos futuros del activo, circunstancia que impide aplicar el límite del año previsto para aquellas.

Sobre la base de este razonamiento, en la Resolución se aclara que 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.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado 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.

Por último la norma primera recoge el criterio a seguir para contabilizar los anticipos entregados a cuenta de un elemento del inmovilizado material, exigiendo 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. Cuando la empresa adquiere 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.

En los contratos «llave en mano» es habitual que se produzcan estos anticipos para ir compensando al proveedor por el grado de avance de la construcción. Estos acuerdos, en función de las obligaciones que asuman las partes, pueden calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Si el acuerdo se califica como una entrega de bienes, los desembolsos que se vayan realizando se contabilizarán como anticipos hasta que no se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios del activo. En este caso, el anticipo deberá actualizarse cuando el plazo que media entre el desembolso de efectivo y el cumplimiento de la obligación de entrega del inmovilizado por el proveedor supere el año.

Por el contrario, la actividad desarrollada por la empresa constructora se calificará como una prestación de servicios, cuando el objeto del contrato sea la construcción de un activo delimitado bajo unas concretas estipulaciones técnicas fijadas por el cliente (es decir, una serie de componentes indisociables, 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 a que se compromete la empresa constructora), 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.

En este último caso, la empresa cancelará los anticipos y reconocerá un inmovilizado en curso a medida que se vaya produciendo la citada transferencia, circunstancia que, a su vez, desencadenará la obligación de activar los correspondientes gastos financieros como mayor valor del inmovilizado, mostrándose, en esencia, un coste del activo similar al que luciría en el balance de la empresa si la operación se hubiera calificado como entrega de bienes.

La norma segunda establece los criterios a seguir en la valoración posterior, en particular, para contabilizar las actuaciones sobre el inmovilizado material y la amortización, dejando para una futura resolución el tratamiento contable de las pérdidas por deterioro.

En desarrollo del PGC se aclara que la depreciación sistemática que representa la amortización no debe reconocerse cuando los bienes no sufren desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute y se recoge de forma expresa la técnica de amortización «por componentes» prevista en el mencionado PGC para cada elemento significativo que forma parte del coste del inmovilizado. En todo caso, 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.

En cuanto a las actuaciones posteriores sobre estos activos se reproducen los criterios previstos en la Resolución de 1991 sobre reparación y conservación del inmovilizado, renovaciones, ampliaciones y mejoras, así como el tratamiento contable de las piezas de recambio, si bien adaptados al nuevo PGC de 2007, en especial en lo referente a las inspecciones generales o periódicas.

La norma tercera se dedica a las formas especiales de adquisición de un inmovilizado material. Esta norma, al igual que el antecedente del año 1991, incorpora el tratamiento contable de los bienes que se adquieran a título gratuito, por permuta o mediante una aportación no dineraria.

Las adquisiciones a título gratuito se regulan en sintonía con los criterios recogidos en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. De acuerdo con dichas normas, si la cesión es completa, esto es, por la totalidad de la vida económica del activo, la empresa reconocerá un inmovilizado material.

El desarrollo de las operaciones de permuta se realiza a partir del criterio previsto en el PGC, 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.

Otras adquisiciones que fueron objeto de estudio en el seno del ICAC pero que finalmente no se han incluido en la Resolución, por considerar que estas transacciones deben ser contabilizadas aplicando la norma sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar del Plan General de Contabilidad, son la adquisición del usufructo de un bien del inmovilizado material y la adquisición de una construcción a cambio de la cesión de uso de un terreno.

Finalmente, tampoco se han incorporado a la norma otras cuestiones analizadas, como las adquisiciones de un inmovilizado procedente de clientes, y las cesiones de activos del inmovilizado a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras, por entender que en estos casos el aspecto más relevante a dilucidar es el momento en que debe contabilizarse el correspondiente ingreso.

La opinión mayoritaria fue considerar que siempre que la adquisición del activo procedente del cliente se produjese a título de contraprestación, por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, el inmovilizado se debería contabilizar empleando como contrapartida una cuenta que pusiera de manifiesto el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar la obligación que asume la empresa a cambio de recibir el activo.

De forma similar, en relación con las cesiones de activos a clientes se manejaron las siguientes interpretaciones. En ocasiones, una empresa cede bienes del inmovilizado material a un cliente, a cambio de que éste consuma los productos cuya entrega constituye la actividad ordinaria de la empresa, comprometiéndose el cliente a devolver el bien del inmovilizado material en el momento en que cese el consumo. También es habitual que con el objetivo de favorecer la distribución de sus productos las empresas puedan invertir en marquesinas, rótulos, carteles, mobiliario y otros elementos físicos que explota el cliente, y que habitualmente se denominan «costes de abanderamiento».

Para contabilizar los desembolsos incurridos por estos conceptos, como paso previo, sería preciso analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes. Por ejemplo, cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos

entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y al suministro de bienes.

Si no hubiera un arrendamiento implícito, se reconocería el inmovilizado y el ingreso por prestación de servicios atendiendo a su devengo. Si los activos cedidos no se pudieran calificar como un entregable separado o no se pudiera asignar de forma razonable un valor a los mismos, habría que evaluar si se posee el control sobre estos bienes al objeto de determinar el tratamiento contable más adecuado a los hechos y circunstancias concretas.

La norma cuarta desarrolla la regla general prevista en el PGC para reconocer la baja de un elemento del inmovilizado material del balance en caso de enajenación y contabilizar el correspondiente resultado. También se regulan una serie de supuestos especiales en los que la baja trae causa de una operación distinta a la venta, como sucede en las entregas de bienes a título gratuito, las expropiaciones de bienes del inmovilizado material y la baja del inmovilizado que ha sufrido un siniestro.

Otra novedad es la norma quinta dedicada a las inversiones inmobiliarias, que a pesar de estar sometidas a los mismos criterios de registro y valoración que el inmovilizado material, presentan especialidades en cuanto a su presentación en el balance y a las reglas a seguir en caso de cambio de destino, que supondrán una reclasificación de inversiones inmobiliarias a inmovilizado material o existencias, y viceversa; cambio que vendrá delimitado por la función que los bienes cumplan en la actividad de la empresa.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración contenidas en el PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dicta la siguiente Resolución:

Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

Primera. Valoración inicial.

1. Regla general.

1. Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

3. El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

4. En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación. No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se

modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso, se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta Resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

5. El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

6. Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo.

7. En particular formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción de un bien del inmovilizado material, los costes por desmantelamiento o retiro y los costes de rehabilitación en los términos previstos en el apartado siguiente de esta norma.

8. Por el contrario, los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

9. En los solares sin edificar se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

2. Costes de desmantelamiento o retiro y costes de rehabilitación.

1. Formarán 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 de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

La incorporación de este componente del coste a la valoración inicial del activo se producirá en la fecha en la que la empresa incurra en la obligación. Para el supuesto de activos en construcción, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta circunstancia se producirá a medida que el inmovilizado en curso se incorpore al patrimonio de la empresa.

2. Después del reconocimiento inicial, la empresa contabilizará la reversión del descuento financiero asociado a la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias y ajustará el valor del pasivo de acuerdo con el tipo de interés aplicado en el reconocimiento inicial, o en la fecha de la última revisión. Por su parte, la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación, una vez reconocida la reversión del descuento, y que podrán venir motivados por:

a) Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.

b) El tipo de descuento empleado para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, será el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

En estos casos, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo, en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo.

3. Si la modificación supone una minoración en el importe de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. Cuando el activo correspondiente haya alcanzado el final de su vida útil, todos los cambios posteriores en el valor del pasivo se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que ocurran.

3. Anticipos entregados.

1. Las cantidades entregadas a cuenta de adquisiciones futuras de bienes del inmovilizado material, se registrarán en el activo y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo darán lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utilizará el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios. Cuando se trate de anticipos con vencimiento no superior a un año y cuyo efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de actualización.

2. El anticipo se dará de baja cuando los elementos del inmovilizado material se incorporen, en curso o terminados, al patrimonio de la empresa. Cuando existan dudas sobre la recuperación del valor en libros del anticipo, la empresa contabilizará la correspondiente pérdida por deterioro.

Segunda. *Valoración posterior.*

1. Regla general.

La valoración posterior del inmovilizado material dependerá de las actuaciones que en su caso se lleven a cabo sobre el mismo, así como de la amortización acumulada y de cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

El tratamiento contable de las pérdidas por deterioro del valor de los elementos del inmovilizado material será el previsto en el Plan General de Contabilidad y la Resolución que lo desarrolle.

2. Actuaciones sobre el inmovilizado material.

2.1 Reparación y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

3. Las reparaciones y la conservación del inmovilizado material se reconocerán y valorarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se producen.

b) Los elementos que se sustituyan como consecuencia de estas actuaciones se contabilizarán según lo dispuesto para las renovaciones en el apartado siguiente.

c) No obstante, en el caso 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 este coste no estuviera especificado, 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.

2.2 Renovación del inmovilizado material.

1. La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

2. La renovación del inmovilizado, se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta Resolución.

d) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

d) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en el apartado 2.2 de esta Norma.

e) Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dichos costes se considerarán como mayor valor, minorado en su caso por el importe recuperado en la venta de los mismos.

f) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el importe recuperable de los respectivos elementos del inmovilizado material.

2.4 Piezas de recambio del inmovilizado material.

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos ó máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, considerando las siguientes precisiones:

a) Las piezas de recambio cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán, de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como «Existencias».

b) No obstante, aquellas piezas que se adquieran con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada.

3. Amortización.

1. La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

2. Por ello, la amortización habrá de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación considerada como normal por las causas señaladas anteriormente.

Esta regla solo puede excepcionarse cuando el activo no está sometido a desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute.

3. El cálculo de la cuota anual de amortización se obtendrá a partir de los siguientes conceptos:

3.1 Valor amortizable.

Constituye la base de amortización del bien. Se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

3.2 Valor residual.

1. El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

2. Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no se tendrá en consideración para calcular el valor amortizable del activo.

3.3 Vida útil.

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

2. Se entiende por vida útil, por tanto, el período durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo.

3. Se trata de un período estimado que se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan los siguientes:

- a) El uso y desgaste físico esperado.
- b) La obsolescencia técnica o comercial.

c) Los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

3.4 Vida económica.

Vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

3.5 Métodos de amortización.

1. El método de amortización reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que se consuman los beneficios o rendimientos económicos inherentes al activo, medidos en unidades físicas.

2. Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa. Entre estos métodos se incluyen, el método lineal que dará lugar a un cargo por amortización constante a lo largo de la vida útil del activo, el método de depreciación decreciente en función del valor contable del elemento y que dará lugar a un cargo por amortización que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil y el método de unidades de producción que supondrá un gasto por amortización basado en la utilización o producción esperada.

3. Algunos bienes del inmovilizado material son objeto de agotamiento, tales como las minas. Estos bienes se amortizarán aplicando el método que mejor refleje el patrón con arreglo al cual se estima que vayan a ser consumidos. En particular las minas se amortizarán en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.

4. El valor residual, la vida útil y el método de amortización de los elementos de inmovilizado material se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

5. Cuando proceda reconocer pérdidas por deterioro, en los ejercicios siguientes se ajustarán las dotaciones a la amortización del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Se actuará del mismo modo en caso de reversión de las citadas pérdidas.

3.6 Momento de inicio del proceso de amortización.

1. La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización.

2. Con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados.

3.7 Momento de cese del proceso de amortización.

La amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta.

De acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.

3.8 Otras consideraciones.

1. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento. Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento.

2. Las amortizaciones de los elementos del inmovilizado material se cargarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto del ejercicio. Cuando este gasto se incorpore en el coste de otro inmovilizado, el mayor valor del activo se reconocerá empleando como contrapartida los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

3. La amortización se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su valor contable, siempre que el valor residual del activo no supere su valor contable.

4. Los terrenos y los edificios son activos independientes, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Los edificios tienen una vida útil limitada y por tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

5. Por su parte, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

Tercera. *Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.*

1. Adquisiciones a título gratuito

1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

2. 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.

2. Permutas de inmovilizado material.

A efectos de esta Resolución se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

2.1 En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

a) Si la permuta tiene carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Si la permuta no tiene carácter comercial, o no puede obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el activo recibido se valorará por el valor contable del bien que se da de baja más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

c) El inmovilizado entregado se dará de baja por su valor contable.

2.2 Se considera que una transacción tiene carácter comercial cuando:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además es necesario, que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

2.3 Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.

En consecuencia, la empresa que adquiere un elemento del inmovilizado material a cambio de otro más un diferencial monetario, reconocerá el bien recibido por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga una mejor evidencia del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último, más las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio.

2.4 Las operaciones de permuta en que se recibe como cobro parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción.

En consecuencia, la empresa que entrega un elemento del inmovilizado material a cambio de otro más un diferencial monetario, reconocerá el bien recibido por su valor razonable.

2.5 Para contabilizar las permutas de carácter comercial se aplicarán las siguientes reglas:

a) Cuando el valor por el que se registra el bien recibido, de acuerdo con lo indicado en la presente norma, sea superior al valor contable del inmovilizado entregado, se registrará un resultado positivo en la cuenta 771. «Beneficios procedentes del inmovilizado material».

b) La diferencia negativa que se ponga de manifiesto entre el valor por el que se registre el bien recibido, tal como se determina en la presente norma, y el valor contable del inmovilizado entregado a cambio, se anotará en la cuenta 671. «Pérdidas procedentes del inmovilizado material».

2.6 Para contabilizar las permutas de carácter no comercial se estará a lo siguiente:

a) Cuando el valor por el que se registra el bien recibido, de acuerdo con lo indicado en la presente norma, sea inferior al valor contable del inmovilizado entregado, se registrará un resultado negativo que se anotará en la cuenta 671. «Pérdidas procedentes del inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad.

b) Cuando existan pérdidas por deterioro de valor acumuladas que afecten al inmovilizado entregado, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el importe recuperable de este último fuera mayor que el valor contable del bien entregado.

Al dar de baja el inmovilizado por el valor contable se reconocerá, en su caso, la reversión del deterioro en la cuenta 791. «Reversión del deterioro del inmovilizado material» del Plan General de Contabilidad, por la diferencia existente entre el valor por el que deba registrarse el bien recibido, tal como se determina en la presente Resolución, y el valor contable del inmovilizado entregado.

3. Aportaciones de capital no dinerarias.

1. Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital se valorarán por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio del Plan General de Contabilidad, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

En el caso excepcional de que surja una diferencia entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, la citada diferencia se reconocerá en la cuenta 110. Prima de emisión o asunción.

2. El aportante de los bienes contabilizará la operación de acuerdo con los criterios recogidos en la presente norma para las operaciones de permuta.

Cuarta. Baja en cuentas.

1. Regla general.

1. Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener de los mismos beneficios o rendimientos económicos futuros.

2. El resultado de la enajenación o baja de los elementos del inmovilizado material vendrá determinado por la diferencia entre el importe que en su caso se obtenga, neto de los costes de venta, y su valor contable, y se imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca, formando parte del resultado de explotación.

2. Casos especiales.

2.1 Entregas a título gratuito.

Sin perjuicio de lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad, cuando una empresa entregue un elemento del inmovilizado material a título gratuito, deberá darlo de baja por su valor en libros y reconocer el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.2 Baja por expropiación.

1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición. En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad.

2.3 Baja por siniestro.

1. La empresa dará de baja el valor en libros de los bienes del inmovilizado material que ya no puedan ser utilizados por causa de un incendio, inundación o cualquier otro siniestro mediante el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Cuando el activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso. Hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa solo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado fuera superior, en cuyo caso, el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora hubiera aceptado el siniestro.

2.4 Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

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

1. Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado.

2. A tal efecto, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero.

Quinta. Inversiones inmobiliarias.

1. Definición.

1. Son inversiones inmobiliarias las definidas en el Plan General de Contabilidad como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o

b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

2. Los terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se calificarán como inversión inmobiliaria. Asimismo, los inmuebles que estén en proceso de construcción o mejora para su uso futuro como inversiones inmobiliarias, se calificarán como tales.

3. En aquellos casos en los que un inmueble se destine tanto para la generación de plusvalías o rentas como para la producción o suministro de bienes o servicios, incluyendo su utilización para fines administrativos, resultarán de aplicación de forma separada los criterios establecidos en las normas primera a cuarta inclusive de esta Resolución y en la norma quinta siempre que los distintos componentes puedan ser vendidos de forma independiente. En caso contrario, el inmueble solo podrá calificarse como inversión inmobiliaria cuando se utilice una porción insignificante del mismo para la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

4. La prestación de servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble no impedirá su tratamiento como inversión inmobiliaria en la medida en que dichos servicios puedan ser calificados como poco significativos en relación al contrato global.

2. Registro y valoración.

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

3. Cambio de destino.

La clasificación inicial de un inmueble deberá modificarse siempre que haya cambiado la función que desempeña en la empresa, de acuerdo con las siguientes reglas.

3.1 Reclasificación de inversiones inmobiliarias al inmovilizado material.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa comience a utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.

3.2 Reclasificación de inversiones inmobiliarias a existencias.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa inicie una obra encaminada a producir una transformación sustancial del inmueble con la intención de venderlo. Si se decide enajenar o disponer por otra vía del inmueble, sin llevar a cabo una obra sustancial con carácter previo, el inmueble se seguirá considerando una inversión inmobiliaria. Asimismo, si la entidad inicia una obra sobre una inversión inmobiliaria que no tiene por objeto el cambio de la utilidad o función desempeñada por el activo, no procederá su reclasificación durante la nueva etapa de desarrollo.

3.3 Reclasificación de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias.

La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa deje de utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos y se destine a obtener rentas, plusvalías o ambas.

3.4 Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias.

En aquellos casos en que la venta de inmuebles forme parte de la actividad ordinaria de la empresa, los inmuebles que formen parte de las existencias se consideran inversiones inmobiliarias cuando sean objeto de arrendamiento operativo.

Madrid, 1 de marzo de 2013.

La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,
Ana María Martínez-Pina García

Este documento es de carácter informativo y no tiene valor jurídico.