

# ALERTA CONTABLE

## 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. Antecedentes

La Resolución recoge normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en desarrollo de los criterios contenidos en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Todo ello sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias a la vista de los pronunciamientos a nivel internacional que se considere oportuno incorporar.

Esta nueva normativa derogará a su antecedente 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.

Seguidamente se recogen los aspectos más relevantes recogidos en cada una de las cinco normas del Proyecto, así como los comentarios a éstos.

---

### 2. Norma Primera

#### 2.1 Pagos contingentes

##### Regulación del ICAC

En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación, salvo que los cambios en el precio respondan a la evolución de variables que no guarden una relación directa con el activo. 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.

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.

##### Comentarios

A nivel internacional todavía no existe un pronunciamiento sobre el tratamiento de estos pagos

contingentes, por ser un tema que está siendo discutido actualmente.

El ICAC propone para el ordenamiento español:

- Incluir los pagos variables relacionados, en tanto que pagos inevitables, en el momento inicial, formando parte de la valoración del activo y del pasivo.
- Excluir los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, para evitar la complejidad y la volatilidad que introduciría en las cuentas anuales tener que estimar todos los años estos parámetros y, en su caso, modificar el valor de los activos y de los pasivos.
- El efecto financiero no se considera como mayor valor del activo.

## 2.2 Costes de desmantelamiento y retiro

### Regulación del ICAC

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 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, 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.

La empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo, en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo. 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. 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.

### Comentarios

El activo solo deberá ajustarse por el cambio que surja de la nueva estimación del importe necesario para cancelar la obligación, incluyendo la variación que traiga causa de la modificación en el tipo de descuento.

El tipo de interés para el descuento, podría ser el tipo al que se podría financiar la entidad en cada plazo relevante, sobre la base de las condiciones ofertadas por las entidades de crédito que habitualmente le suministran recursos financieros. No obstante también sería posible considerar los riesgos en el numerador y descontar a la "tasa libre de riesgo", con el problema de que en España no se puede hablar en sentido estricto de "tasa libre de riesgo", como ocurre por ejemplo en EEUU. Si hubiera que reducir la provisión y este importe superase al valor en libros del activo, el importe restante se tiene que contabilizar como un ingreso y no minorar el valor en libros de los otros componentes del activo.

## 2.3 Anticipos de inmovilizado

### Regulación del ICAC

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, 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.

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 libro del anticipo, la empresa contabilizará la correspondiente pérdida por deterioro.

### **Comentarios**

Estos anticipos son habituales en los denominados contratos "llave en mano", anticipos que compensan al proveedor por el grado de avance de la construcción. Deberán 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. El efecto financiero aumenta el valor del activo adquirido.

El tratamiento es coincidente con independencia de que el contrato se califique como:

a) Una entrega de bienes. En este caso 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.

b) Una prestación de servicios. Ocurrirá cuando el objeto del contrato sea la construcción de un activo delimitado bajo unas concretas estipulaciones técnicas fijadas por el cliente, 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 caso, la empresa irá cancelando los anticipos y reconociendo un inmovilizado en curso a medida que se vaya produciendo la citada transferencia.

---

## **3. Norma Segunda**

### **3.1 Criterios de amortización**

#### **Regulación del ICAC**

Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a 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.

### **Comentarios**

La amortización podrá ser creciente o decreciente en función del patrón de consumo físico del activo, pero no en función de los ingresos.

En este sentido, a nivel internacional, el IFRIC ha considerado que la utilización de métodos de amortización basados en los ingresos no se considera adecuada en la medida en la que no son representativos del patrón de consumo de los activos materiales e inmateriales.

---

## **4. Norma Tercera**

### **4.1 Adquisiciones a título gratuito**

#### **Regulación del ICAC**

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.

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

## Comentarios

En las cesiones de uso:

- a) Se reconoce un inmovilizado material en las adquisiciones de derechos de uso de un inmovilizado material de forma gratuita y por tiempo determinado, superior a su vida útil.
- b) Se reconoce un intangible en las adquisiciones de derechos de uso de un inmovilizado material de forma gratuita y por tiempo determinado, inferior a su vida útil.
- c) Cuando la adquisición del derecho de uso no sea a título gratuito se tratará como un arrendamiento, financiero u operativo, según proceda.

Este tratamiento, recoge los criterios aprobados para las entidades sin fines lucrativos, en línea con el criterio publicado en la consulta 7 del BOICAC 77.

## 4.2 Permutas

### Regulación del ICAC

Se sigue el criterio del Plan General de Contabilidad, distinguiendo entre permutas de carácter comercial o sin carácter comercial.

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.

En las permutas de carácter no comercial, 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.

## Comentarios

Las operaciones de permuta en las que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa. La aplicación de este criterio obliga a realizar un juicio concreto en cada caso.

En las permutas no comerciales no se limita la valoración del activo recibido al valor en libros en sentido estricto, sino que se permite anular el deterioro cuando el valor razonable del elemento recibido sea mayor, por considerar la permuta una evidencia de la recuperación del valor.

---

## 5. Norma Cuarta

### 5.1 Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago de deudas

#### Regulación del ICAC

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.

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.

### Comentario

La propuesta no considera que todo el resultado es financiero con los efectos que ello origina. El resultado generado por la baja lucirá en el margen de explotación por la diferencia entre el valor contable del activo y el valor razonable. Lucirá en el financiero, la diferencia entre el valor razonable del activo y el valor de la cancelación.

---

## 6. Norma Quinta

### 6.1 Inversiones inmobiliarias

#### Regulación del ICAC

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

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:

- a) Reclasificación de inversiones inmobiliarias al inmovilizado material. La reclasificación tendrá lugar cuando la empresa empiece a utilizar el inmueble en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos.
- b) 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 supondrá su reclasificación a cuentas de inmovilizado material durante su nueva etapa de desarrollo.
- c) 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.
- d) 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.

### Comentario

Se propone el mismo tratamiento para las inversiones inmobiliarias que para los inmovilizados materiales, que es el criterio seguido en las normas internacionales. En determinados casos, la correcta clasificación del inmueble como inversión inmobiliaria o existencia no está exenta de dificultad. Pensemos, por ejemplo, cuál es el umbral que debe sobrepasar una empresa que no tenga por objeto social la actividad inmobiliaria para calificar las operaciones esporádicas de compraventa sobre inmuebles como "ordinarias" a estos efectos.

---

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en **contacto** con nosotros.

Si no quiere recibir información vía correo electrónico, por favor pinche en el [link](#).

CMS Albiñana & Suárez de Lezo

Génova, 27

28004 Madrid

España

T: (34) 91 451 93 00

F: (34) 91 442 60 45

[www.cms-asl.com](http://www.cms-asl.com) [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)