

REGINO BANEGAS OCHOVO*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. UCLM***ANTONIO SIMÓN SAIZ***Profesor Asociado. UCLM***Extracto:**

LA fecha de implantación y aplicación de las NIC/NIIF a los grupos de empresas europeos, cuyas acciones cotizan en mercados internacionales regulados, ha sido el 1 de enero de 2005 y, por tanto, la obligación de tal aplicación afectará también al ejercicio económico de 2004, lo que supone una fecha inmersa para proceder a la conversión a éstas, siendo necesario llevarlo a cabo lo más rápido posible dada la complejidad del proceso como consecuencia de sus efectos en muchos aspectos de la gestión, políticas y estrategias empresariales.

Así pues, acometer este proceso con éxito requiere contar con un adecuado plan de trabajo, ejecutado por un equipo de profesionales especializados y una metodología que contemple el tratamiento de todos estos aspectos de gestión, políticas y estrategias empresariales.

En cualquier caso, todos deseamos que las NIC/NIIF aporten más ventajas que inconvenientes para nuestras empresas, embarcadas en mercados cada día más competitivos e interrelacionados. No obstante, hemos de reiterar que se trata de un proceso de implantación complejo, que va a requerir ayuda para su comprensión.

Este artículo pretende ilustrar las principales diferencias existentes entre los tratamientos que las NIC/NIIF y la normativa contable española dan a los elementos del inmovilizado no financiero y presentar los cambios que la aplicación de las primeras supondrá en la contabilidad de las empresas españolas.

Sumario:

1. Antecedentes.
2. Inmovilizado material.
 - 2.1. Normativa de referencia.
 - 2.2. Introducción.
 - 2.3. Valoración inicial de los activos materiales.
 - 2.3.1. Valoración general (activos nuevos adquiridos a terceros).
 - 2.3.2. Activos adquiridos en una combinación de negocios.
 - 2.3.3. Activos adquiridos mediante permuta.
 - 2.3.4. Activos adquiridos con subvenciones.
 - 2.3.5. Adquisición mediante arrendamiento financiero.
 - 2.4. Valoración posterior de los activos materiales.
 - 2.4.1. Coste histórico *versus* valor razonable.
 - 2.4.2. Amortización sistemática.
 - 2.4.3. Desembolsos posteriores por renovación de componentes.
 - 2.4.4. Reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor.
 - 2.4.5. Reparaciones generales a intervalos regulares.
 - 2.4.6. Gastos de desmantelamiento, traslado y restauración del emplazamiento.
 - 2.5. Baja de elementos de inmovilizado material.
 - 2.6. Propiedades de inversión o inmuebles de inversión.
 - 2.7. Activos destinados a la venta y actividades interrumpidas.
3. Inmovilizado inmaterial.
 - 3.1. Normativa de referencia.
 - 3.2. Introducción.
 - 3.3. Valoración inicial de los activos intangibles.
 - 3.3.1. Activos comprados independientemente.
 - 3.3.2. Activos adquiridos en una combinación de negocios.
 - 3.3.3. Activos adquiridos mediante permuta.
 - 3.3.4. Activos intangibles adquiridos a precio simbólico.
 - 3.3.5. Activos intangibles adquiridos por arrendamiento financiero.
 - 3.3.6. Activos intangibles generados internamente: investigación y desarrollo.
 - 3.4. Valoración posterior de los activos intangibles.
 - 3.4.1. Coste histórico y valor razonable.
 - 3.4.2. Vida útil y amortización de los activos intangibles.
 - 3.4.3. Reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor.
 - 3.5. Retiros y enajenaciones de activos intangibles.
 - 3.6. Aspectos concretos: diferencias en los gastos amortizables.
 - 3.6.1. Gastos de constitución y primer establecimiento.
 - 3.6.2. Gastos de ampliación de capital.
4. Conclusión.

1. ANTECEDENTES

La integración de los mercados como consecuencia de la globalización de las actividades económicas ha llevado consigo la necesidad de confeccionar unas normas y principios contables, a nivel mundial, de aplicación en la elaboración de las Cuentas Anuales de las empresas, al objeto de que éstas sean comprensibles para los distintos usuarios de la información financiera en los diversos mercados financieros internacionales, facilitando la comparabilidad de los estados financieros, en el tiempo y en el espacio, e incrementando la transparencia de la información en los citados mercados.

Así pues, ante el cada día más impactante fenómeno de la mundialización económica, la situación actual ha llegado a caracterizarse por la presencia de numerosos actores socioeconómicos en un mismo mercado a escala mundial, lo que supone un incremento de la necesidad de avanzar en el camino de una mayor armonización contable supranacional y lograr superiores grados de comparabilidad a nivel internacional en la información financiera proporcionada por las empresas, de acuerdo con la regla básica o paradigma de que este tipo de información ha de ser útil para los usuarios de cara a la toma de decisiones económicas racionales.

Con esta finalidad, en 1995, tras diversos contactos, se llegó a un acuerdo, firmado entre el International Accounting Standards Committee (IASC, actual IASB) y la Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), por el que el IASB adquirió el compromiso de revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y elaborar un cuerpo básico de normas contables para su aplicación por las empresas que cotizaran en un mercado financiero internacional o desearan hacerlo.

Una vez revisado el contenido de todas las Normas Internacionales de Contabilidad del IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad), la IOSCO, el 17 de mayo de 2000, recomendó la aplicación de estas normas en la elaboración de los estados financieros de las multinacionales para las ofertas y cotizaciones transfronterizas, sin perjuicio de su posible conciliación con las normas de cada Estado para su conformidad en el ámbito nacional.

Asimismo, en noviembre de 1995, la Comisión Europea expresó su apoyo a las NIC y publicó, tras largas discusiones, una Comunicación bajo el título de: «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», que supuso el primer progreso en este sentido de armonización contable en la Unión Europea desde la emisión de las Directivas, al tratar de conjugar la situación internacional expresada y la normativa en vigor de la Unión Europea, decidiéndose por realizar, en primer lugar, un estudio sobre la compatibilidad entre las NIC y las Directivas contables europeas.

Esto quedó complementado el 13 de junio de 2000, con la publicación de una Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, titulada «La estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir», cuya pretensión respondió a la propuesta de actualización de la estrategia contable a seguir por la Unión Europea, como parte del desarrollo de una de las conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa, celebrado en marzo del año 2000, que puso de manifiesto la necesidad de impulsar el mercado interior de servicios financieros y que contempló, como una de las actuaciones del FSPG (Financial Services Policy Group), la modificación de las Directivas contables Cuarta y Séptima del Consejo, para la introducción del valor razonable o *fair value*, fijándose 2005 como fecha de implantación de las NIC.

Este objetivo trajo consigo la aprobación de la Directiva 2001/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de septiembre, por la que se modifican las Directivas contables Cuarta (78/660/CEE, de 25 de junio, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad), Séptima (83/349/CEE, de 13 de junio, relativa a las cuentas consolidadas) y la Directiva 86/635/CEE, relativa a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras, para introducir el criterio del valor razonable en la valoración de los instrumentos financieros, incluidos los derivados.

Asimismo, la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio modificó las Directivas antes citadas sobre Cuentas Anuales y Cuentas Consolidadas de determinadas sociedades, actualizando su estructura y contenido para permitir su compatibilidad con las NIC.

Estos pronunciamientos fueron aceptados bajo la premisa de que su aplicación permitiría mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, favorecería el interés público europeo y haría que los estados financieros cumplieran con los requisitos de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad necesarios para tomar decisiones en materia económica y evaluar la gestión de la dirección.

A este objetivo de aproximación se sumaron otros países no integrados en la Unión Europea, como Australia, Brasil, Canadá, Noruega, Suiza y Rusia, estableciendo planes de convergencia de sus normas contables con las NIC, así como EE.UU., mediante la formalización de un acuerdo de convergencia entre las normas americanas y las NIC, con la pretensión de eliminar, en una primera fase, los obstáculos más significativos derivados de la emisión de una nueva normativa contable tanto por el IASB (organismo emisor de las NIC) como por el FASB (organismo emisor de los Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) en EE.UU.), lo que supondría profundizar en el análisis de las diferencias entre ambas normativas en orden a salvar las posibles discrepancias y a continuación proceder a la convergencia de la normativa actualmente en vigor para su aplicación a Europa y EE.UU.

Por otra parte, en España se elaboró el Libro Blanco de Contabilidad por una Comisión de Expertos, constituida en virtud de una orden comunicada del Ministerio de Economía de 16 de marzo de 2001. Esta orden surgió como consecuencia del extenso y amplio margen de acción que ofrecía el texto de las NIC y que determinó plantear un profundo debate a nivel estatal, al objeto de que la reforma se llevara a efecto sobre la base de la oportuna reflexión y consenso. Así pues, en este Libro

se recogieron las recomendaciones y líneas básicas que servirán de fundamento para abordar la reforma contable en nuestro país, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que propondrá un plan de acción al Gobierno para su consideración en la decisión final del alcance de las reformas.

A nivel europeo, este propósito obtuvo respuesta definitiva en el año 2002, con la aprobación del Reglamento de la Unión Europea relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que surgió de la Comisión asistida por un Comité de Reglamentación, donde participan todos los Estados miembros, y apoyada por un Comité técnico contable (Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera/European Financial Reporting Advisory Group –EFRAG–), y cuya aplicación resultará de obligatoria observancia para los grupos de empresas europeos cuyos títulos de renta variable estén admitidos a cotización en mercados regulados de cualquier Estado miembro, y para aquellos grupos que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, *sin necesidad de acto legislativo alguno por parte de los Parlamentos nacionales*.

No obstante, en nuestro país, la introducción legal de las NIC se llevó a cabo a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, donde la Sección 5.ª «Contabilidad y Auditoría de Cuentas» reformó, junto con otras disposiciones, el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas, como es preceptivo cuando existe la trasposición de una norma de mayor rango.

Además, los Estados miembros recibieron la facultad de permitir o exigir la aplicación de las NIC en la elaboración de las Cuentas Anuales individuales, y para los grupos de empresas sin cotización oficial.

La aceptación por parte de la Unión Europea de las NIC (IAS en su acrónimo del inglés, International Accounting Standards) o conforme a la nueva denominación de Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards, IFRS ¹) implicará un cambio de cierta trascendencia en la formulación y presentación de los estados financieros, en un plazo no muy lejano, de la mayoría de las empresas y de forma inmediata, de los grupos de empresas con cotización oficial en mercados financieros regulados de cualquier estado miembro de la Unión Europea. Dichas normas han sido publicadas en el DOUE en virtud de los Reglamentos números 1725/2003, 707/2004, 2236/2004, 2237/2004 y 2238/2004. ²

¹ Las Normas emitidas hasta 2002 se denominan NIC, y las emitidas desde entonces, NIIF. Se numeran correlativamente de acuerdo con su fecha de aprobación.

² No han sido publicadas en el DOUE todavía las siguientes normas e interpretaciones:

- NIIF 2: Pagos basados en acciones.
- NIIF 6: Exploración y evaluación de recursos minerales (no entrará en vigor hasta 2006).
- IFRIC 2: Participación de socios en entidades cooperativas e instrumentos similares (ha entrado en vigor el 1 de enero de 2005).
- IFRIC 3: Derechos de emisión (entrará en vigor el 1 de marzo de 2005).
- IFRIC 4: Determinación de si un acuerdo supone un arrendamiento (entrará en vigor en 2006).
- IFRIC 5: Derechos a intereses provenientes de desmantelamientos, restauraciones y fondos de rehabilitación medioambiental (entrará en vigor en 2006).

Los grupos de empresas europeos con cotización oficial, por tanto, presentarán sus Cuentas Anuales Consolidadas de acuerdo con las NIC para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2005, lo que supone, asimismo, la elaboración de las del ejercicio de 2004, dada la obligatoriedad de recoger información de dos años consecutivos, para disponer de cifras comparativas. Esto implica que los saldos iniciales del ejercicio 2005 deberán coincidir con los saldos finales de 2004, por lo que éstos habrán de ser valorados conforme a las NIC/NIF.

En España, además, las reformas contables girarán alrededor de la armonización de nuestra normativa contable con las NIC/NIF, con la finalidad de que las empresas individuales, que elaboren sus estados financieros de acuerdo con la normativa contable española, cumplan con los requisitos contables recogidos en las NIC/NIF, evitando la reformulación de las cuentas de una misma empresa cuyas acciones coticen en múltiples mercados con principios y normas diferentes en cada uno de ellos, y disponiendo así los inversores de estados financieros fiables y válidos de cara a la toma de decisiones.

Por todo ello, se espera que en un plazo relativamente corto (2007) se establezca una normativa contable generalmente aceptada, que facilite el suministro y difusión de la información financiera de las empresas en un solo lenguaje, favoreciendo las transacciones nacionales e internacionales y la toma de decisiones por parte de los inversores, al permitir la comparación de la información y, por tanto, un mejor control sobre la gestión realizada por éstas, la reducción de las asimetrías informativas y de los costes de agencia, una mejor asignación de recursos, menores costes financieros y un mayor desarrollo de los mercados, así como un ahorro de costes administrativos al ceñirse a una única normativa la elaboración de los estados financieros con independencia del país donde se ha de presentar la información.

En definitiva, la fecha de implantación y aplicación de las NIC/NIF a los grupos de empresas europeos, cuyas acciones cotizan en mercados internacionales regulados, ha sido el 1 de enero de 2005 y, por tanto, la obligación de tal aplicación afectará también al ejercicio económico de 2004, lo que supone una fecha inmersa para proceder a la conversión a éstas, siendo necesario llevarlo a cabo lo más rápido posible dada la complejidad del proceso como consecuencia de sus efectos en muchos aspectos de la gestión, políticas y estrategias empresariales.

Así pues, acometer este proceso con éxito requiere contar con un adecuado plan de trabajo, ejecutado por un equipo de profesionales especializados y una metodología que contemple el tratamiento de todos estos aspectos de gestión, políticas y estrategias empresariales.

En cualquier caso, todos deseamos que las NIC/NIF aporten más ventajas que inconvenientes para nuestras empresas, embarcadas en mercados cada día más competitivos e interrelacionados. No obstante, hemos de reiterar que se trata de un proceso de implantación complejo, que va a requerir ayuda para su comprensión.

Este artículo pretende ilustrar las principales diferencias existentes entre los tratamientos que las NIC/NIIF y la normativa contable española dan a los elementos del inmovilizado no financiero y presentar los cambios que la aplicación de las primeras supondrá en la contabilidad de las empresas españolas.³

2. INMOVILIZADO MATERIAL

2.1. Normativa de referencia.

La normativa del IASB aborda en la NIC 16 la problemática y tratamiento contable de las partidas que componen el inmovilizado material de la empresa y que no son objeto de tratamiento específico en otras normas. Al tratar el inmovilizado material habrá que considerar las siguientes normas:

IASB:

- NIC 16 «Inmovilizado material».
- NIC 17 «Arrendamientos».
- NIC 20 «Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas».
- NIC 23 «Costes por intereses».
- NIC 36 «Deterioro del Valor de los Activos».
- NIC 37 «Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes».
- NIC 40 «Inversiones inmobiliarias».
- NIC 41 «Agricultura»⁴.

³ Para esta breve descripción introductoria se ha seguido a varios autores, entre otros:

- LÓPEZ COMBAROS, J.L.: «Reforma Contable: su necesidad». *Partida Doble*, septiembre 2002.
- LARRIBA DÍAZ ZORITA, A.: «Las normas internacionales de información financiera. La oportunidad de su implantación en España». *Cinco Días*, Madrid, 2004.
- TUA PEREDA, J.: «Utilización del marco conceptual en las normas internacionales». *Expansión*, Madrid, 2004.
- GONZALO ANGULO, J.A.: «Las líneas básicas de la reforma contable». *Partida Doble*, septiembre, 2002.
- ERNST & YOUNG. *Normas internacionales de contabilidad. Clave para el análisis*. Madrid, 2003.

⁴ Norma no analizada en este trabajo.

- NIC NIIF 3 «Combinaciones de negocios».
- NIC NIIF 5 «Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas».
- Interpretación IFRIC 1 «Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares».

España:

- Plan General de Contabilidad de 1990 (en adelante, PGC).
- Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (en adelante, RICAC 30/7/91).

2.2. Introducción.

A nivel genérico, **la primera diferencia de cierta importancia, entre las NIC y la normativa contable española, se corresponde con la clasificación y presentación de los elementos patrimoniales** del inmovilizado no financiero, al distinguir (NIC 1, p. 68 y 68A) dentro del mismo dos nuevas categorías, que merecen un tratamiento diferenciado:

- a) Las propiedades de inversión (reguladas por la NIC 40) (*infra*, 2.5), y
- b) Los activos no circulantes poseídos para la venta y actividades interrumpidas (tratados en la NIIF 5) (*infra*, 2.6).

De acuerdo con la NIC 16 (p. 6), se entiende por inmovilizado material los activos⁵ tangibles que posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros (salvo que se trate de terrenos o edificios y el arrendamiento sea operativo, en cuyo caso se clasifican como inmuebles de inversión o propiedades de inversión, estando sometidos al campo de aplicación de la NIC 40) o para propósitos administrativos, y que se esperan usar durante más de un ejercicio económico.

No obstante, los inmuebles de inversión mantenidos para obtener con ellos rentas o plusvalías están sujetos al alcance de la NIC 16 mientras estén en fase de construcción o desarrollo para su uso futuro como tales (NIC 16, p. 5), no ocurriendo lo mismo en el caso de los activos biológicos regulados en la NIC 41, ni con las concesiones mineras y las reservas sobre recursos no renovables, que quedan fuera del alcance de esta Norma.

⁵ El marco conceptual define (p. 49) un **activo** como un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Un elemento del inmovilizado material debe ser reconocido como activo (NIC 16, p. 7, en línea con MC, p. 83) cuando sea probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y el coste ⁶ del activo para la empresa pueda ser valorado con suficiente fiabilidad.

Esto plantea la siguiente cuestión: ¿cuál es el valor por el que dicho activo debe ser reconocido?

2.3. Valoración inicial de los activos materiales.

2.3.1. Valoración general (activos nuevos adquiridos a terceros).

Todo elemento del inmovilizado material que cumpla la definición y las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser valorado, inicialmente, por su coste (precio de adquisición o coste de producción). Este coste comprende:

- Precio de adquisición
 - + Aranceles de importación
 - + Impuestos indirectos no recuperables
 - + Intereses capitalizados, según la NIC 23 (tratamiento alternativo: p. 12 y ss.)
 - + Costes directamente relacionados con la puesta en funcionamiento del activo =
 - = Coste de preparación del emplazamiento físico
 - + Costes de retribuciones a empleados que procedan de la construcción o adquisición del elemento de inmovilizado material.
 - + Coste de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior.
 - + Costes de instalación y montaje
 - + Honorarios profesionales (vg.: arquitectos o ingenieros)
 - + Costes de pruebas de funcionamiento
 - + Otros
 - + Estimación inicial de costes de desmantelamiento, traslado y restauración de su emplazamiento
 - Descuentos comerciales y devoluciones
 - Importes netos recibidos por ventas de elementos originados durante la preparación del activo.
 - Costes derivados de consumos anormales
 - Subvenciones oficiales, de acuerdo con la NIC 20 (Opcional: p. 24 y ss.)
-
- = Coste de compra

⁶ La NIC 16 define **coste** como el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, más el valor razonable de las demás contraprestaciones entregadas, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.

Algunos de estos componentes requieren un comentario:

PRECIO DE ADQUISICIÓN:

La normativa contable internacional establece que todos los elementos de inmovilizado inmaterial que formen parte integral de un elemento de inmovilizado material (en caso de tener éste más peso en el conjunto) les será de aplicación la NIC 16, siendo, por tanto, considerados como un inmovilizado material más, mientras que, *en la normativa española, tales elementos son considerados, en cualquier caso, como inmovilizado inmaterial.*

La subcomisión de opciones ⁷ (en adelante, SOLB) entendió sin embargo que el tratamiento de la NIC relativo a programas informáticos ligados a un inmovilizado material era compatible con la normativa española.

GASTOS FINANCIEROS:

Estos gastos se corresponden con los intereses y otros costes en los que la empresa incurre y que están relacionados con los fondos que se han tomado prestados.

En virtud de la NIC 23 (p. 10), los costes por intereses deberán ser reconocidos de acuerdo con el método preferente, como gastos del ejercicio en el que se han incurrido, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables. *En este mismo sentido se manifiesta la normativa contable española.*

Sin embargo, ambas normativas contemplan, como método alternativo, la capitalización de los gastos financieros derivados de préstamos destinados a la financiación específica de un inmovilizado material, como un mayor coste de dicho inmovilizado hasta su puesta en funcionamiento. Con todo, existen discrepancias a la hora de formular la determinación de los intereses a capitalizar. En efecto, mientras que según el IASB sería el neto de los intereses (diferencia de los gastos por intereses y los ingresos por intereses provenientes de financiación no aplicada al inmovilizado y transitoriamente dedicada a inversiones financieras temporales), *para la normativa contable española sería la totalidad de los gastos por intereses devengados, sin ningún tipo de compensación* (la Consulta 4, BOICAC 36, pone de manifiesto esta discrepancia), pero estableciendo como límite para la capitalización de los gastos financieros el valor de mercado (RICAC 3-7-1991). Dicha limitación en el caso de la NIC 23 (p. 19) va referida al importe recuperable del activo o su valor neto de realización ⁸.

⁷ Subcomisión de Estudio de las Opciones de las NIC. Creada por resolución de 24 de mayo de 2001, del ICAC, dentro de la Comisión de Expertos nombrada para elaborar un informe sobre la situación de la contabilidad española y líneas básicas para, en su caso, abordar su reforma (el informe se conoce como Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España).

⁸ Aunque la NIC 23 no define lo que debe entenderse por importe recuperable o valor neto de realización, sí lo hacen otras NICs (núms. 16 y 36), que entienden que el **valor recuperable** es el mayor entre:

En España, como apunta el Informe provisional sobre el análisis comparativo de la normativa contable general española con las NIC ⁹, el tratamiento de los gastos financieros de deudas incurridas por empresas que llevan a cabo actividades reguladas está preceptuado por OOMM de 10-12-1998 por las que se aprueban las adaptaciones del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, estableciendo su diferimiento o capitalización cuando se cumplen ciertas condiciones. La justificación de este tratamiento contable es la invocación del principio de correlación de ingresos y gastos, puesto que en empresas concesionarias en los primeros años los costes son cuantiosos y los ingresos escasos, y en los últimos ocurrirá lo contrario porque el nivel de endeudamiento de las mismas será menor y además tendrán mayores niveles de ingresos por los incrementos de tarifas y de usuarios de los servicios correspondientes.

De otra parte, la SOLB considera conveniente adoptar una posición obligatoria, dándoles la consideración de gasto o activo en función de la naturaleza de la operación de que se trate.

Asimismo, hay que hacer notar que la reforma de diciembre de 2003 de la NIC 21 –publicada en el DOUE de 31 de diciembre de 2004– eliminó la posibilidad que hasta entonces ésta permitía de activar *diferencias de cambio* en ciertas circunstancias. Los motivos esgrimidos para tal eliminación fueron que las diferencias capitalizadas no encajaban en la definición de activos, que ningún organismo internacional permitía dicha activación y que en caso de que hubieran de ser reconocidos por deberse a inversiones en países con alta inflación se reconocerían los valores de los activos en virtud de la NIC 29 «Información financiera en economías hiperinflacionarias». Por su parte, *la normativa contable española permite (Norma de Valoración 14.ª 6 del PGC) rectificaciones que impliquen un distinto valor del activo financiado cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas específicas que financian activos en construcción a largo plazo.*

COSTES DE DESMANTELAMIENTO:

Con esta denominación se recoge la estimación inicial de los costes de desmantelamiento, traslado y restauración del emplazamiento del inmovilizado material en cuestión.

De acuerdo con la NIC 37, el impacto de estos costes en la cuenta de resultados se producirá conforme el activo se amortice, toda vez que se habrán computado como mayor valor de adquisición del activo en la medida que deban ser considerados como una provisión para gastos futuros, mientras que *el tratamiento, establecido en la normativa contable española para la constitución de provisiones para cubrir obligaciones a satisfacer en el futuro supone el reconocimiento de un pasivo (provisión para riesgos y gastos) con cargos sistemáticos a la cuenta de resultados.*

- El **precio de venta neto** (dinero que se obtendrá de la enajenación del activo una vez descontados los costes en que se incurra para la misma), y
- El **valor de uso** (valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados por su funcionamiento y eventual enajenación).

⁹ BOICAC número 41, marzo 2000.

COSTES DE ADMINISTRACIÓN Y OTROS GASTOS INDIRECTOS:

A diferencia de lo establecido en la normativa contable española (Norma de Valoración 2.^a del PGC), estos costes no constituyen un componente del coste del inmovilizado material, de acuerdo con la NIC 16 (p. 19), salvo que estuviesen relacionados directamente con la adquisición del activo o bien con su puesta en servicio.

2.3.2. Activos adquiridos en una combinación de negocios.

Existen elementos de inmovilizado material, cuya valoración inicial puede responder a un método diferente al exigido por la NIC 16, como es el caso de los contemplados en la NIIF 3 (p. 36), que obliga a valorar inicialmente el inmovilizado material procedente de una combinación de negocios por su valor razonable, aunque esta cantidad exceda al coste de tales activos. **La normativa contable española no se pronuncia al respecto, toda vez que no impone un método de contabilización, aunque coexisten en la práctica dos opciones:**

- a) Una cuyo tratamiento se basa en la actualización de los valores de los elementos patrimoniales objeto de la operación societaria de conformidad con los acuerdos adoptados por las sociedades participantes.*
- b) Otra, más actual, que no reconoce revalorizaciones, como, por ejemplo, cuando se trata de las denominadas fusiones por unión de intereses.*

2.3.3. Activos adquiridos mediante permuta.

La nueva NIC 16 (p. 24 y ss.) establece que si un inmovilizado se adquiere permutándolo por otro activo no monetario, se valorará a valor razonable ¹⁰ salvo que o bien la transacción no tenga carácter comercial, o bien no se puedan valorar de forma fiable los valores de los activos intercambiados. En esos casos, se registrará por el valor contable que tuviera el activo por el que se permutó. La misma lógica aplica si el activo se permutó por unos activos monetarios y otros no monetarios.

A continuación establece que una permuta tiene carácter comercial si los flujos de efectivo después de impuestos esperados tras la misma son distintos (en riesgo, cronología o cantidad) a los esperados con anterioridad, o bien si el valor de la parte de la empresa afectada por la permuta cambia como consecuencia de la misma, siempre –en cualquiera de los dos casos– que las diferencias sean significativas en relación con el valor razonable de los activos intercambiados.

¹⁰ La propia NIC 16 (p. 6) define **valor razonable** como el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Este nuevo tratamiento de la permuta va a permitir ampliar el empleo del valor razonable, pues bajo el sistema anterior se distinguía entre la permuta de activos diferentes (en la que los activos permutados se valoraban a valor razonable y podían reconocerse beneficios o pérdidas derivados del desajuste entre tal valor razonable y el valor histórico del activo cedido) y la de activos similares (en la que se daba al activo adquirido el valor histórico del activo cedido, pudiéndose reconocer pérdidas si se mostraba que la transacción era desequilibrada).

La normativa contable española, por su parte, no permite el reconocimiento de beneficios, pero sí de pérdidas en la transacción, pues con carácter general el inmovilizado recibido se valorará según el valor neto contable del bien cedido, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste resulta menor. (RICAC de 30-7-1991, 2.1.a).

2.3.4. Activos adquiridos con subvenciones.

La NIC 16 (p. 28) remite a la NIC 20, la cual expone (p. 24) que las subvenciones oficiales relacionadas con inmovilizados deben figurar en el balance, bien en partidas de ingresos diferidos o bien como disminución del valor de los inmovilizados con que se relacionan –sin dar carácter preferente a ninguna de las dos posibilidades– ***mientras que la normativa contable española sólo contempla la primera alternativa, pues dispone que cuando el activo es adquirido a título gratuito se debe reconocer por el valor venal*** ¹¹, ***concepto jurídico español homologable al valor razonable de las NIC, y, como contrapartida, un ingreso diferido.***

2.3.5. Adquisición mediante arrendamiento financiero.

La NIC 17 (p. 20) establece que el arrendatario reflejará en su balance un activo y un pasivo por la misma cuantía, que será la menor del valor razonable del activo (neto de subvenciones y ventajas fiscales) y el valor actual de las cuotas de alquiler al tipo de interés implícito del arrendamiento –de no poderse determinar el mismo, al tipo de interés que habría que pagar en un arrendamiento similar o, de no existir, al tipo de interés al que habría que endeudarse para financiar la compra de tal activo–. No aparecerá, por tanto, la partida «gastos a distribuir en varios ejercicios», que sí queda fijada en balance, para este tipo de transacciones, de acuerdo con la normativa contable española. Además, nuestra normativa clasifica a este tipo de activos como inmovilizado inmaterial, mientras que la NIC lo hace en función de la naturaleza del activo subyacente en el contrato.

Por tanto, frente a la metodología NIC, ***la normativa contable española refleja en el activo el derecho de arrendamiento (activo inmaterial) por el valor al contado del bien y gastos a distribuir en varios ejercicios, que recogerá los intereses implícitos (gastos por intereses diferidos), y en el pasivo la deuda por todas las cuotas y la opción de compra.***

¹¹ El PGC define el **valor venal** como el precio que se presume estaría dispuesto a pagar por un bien un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien.

La SOLB, en relación con la naturaleza del activo, defiende que el activo derivado de un contrato de arrendamiento financiero es un derecho de uso que puede tener limitaciones, por lo que también lo califica de activo inmaterial, si bien reconoce que la clasificación del activo como material o inmaterial no tiene demasiada trascendencia. En lo que respecta a su valoración, opta por el criterio que maneja la NIC 17 –valor razonable del elemento alquilado o bien valor actual de los pagos a realizar, si fuere menor–, si bien considera conveniente incorporar en la memoria información sobre los gastos financieros correspondientes a la deuda.

2.4. Valoración posterior de los activos materiales.

2.4.1. Coste histórico versus valor razonable.

En cualquier caso, en una valoración posterior a la inicial, la normativa del IASB, NIC 16 (p. 30, 31), contempla dos métodos: **el coste histórico** de adquisición o producción y, **el valor razonable**¹². En caso de que la empresa opte por este segundo, las minusvalías (pérdidas) se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, y las plusvalías (ganancias) figurarán en el neto en una cuenta de reservas de revalorización de activos (salvo que suponga la reversión de una pérdida anteriormente registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias), *estando sometida esta revalorización, en nuestra normativa, a la promulgación de la correspondiente ley de actualización de balances (art. 38 del Código de comercio)*.

La valoración de un activo material, según el método del valor razonable, *cuando supone revaluaciones de los activos* (la NIC 16 la permite siempre que se dé el mismo trato a activos de la misma clase, y exige revisar dicho valor cada tres o cinco años o, si oscila significativamente, cada año) *no está contemplada en la normativa contable tradicional española*, salvo que se promulgue la citada ley de actualización de balances. Sí se permiten los ajustes en el caso de minusvalías, distinguiendo en este caso entre pérdidas reversibles e irreversibles (distintas a la amortización sistemática), con un tratamiento contable diferente: para las primeras, se constituye una provisión por depreciación con cargo a cuentas de resultados y para las segundas, se minora el valor del activo afectado con cargo a cuentas de resultados.

La NIC 16 (p. 32) considera como valor razonable¹³ el valor de mercado, determinado por medio del oportuno tasador cualificado y, en caso de no disponer de evidencia de un valor de mercado, por razón de especificidad del activo en cuestión, la fórmula de valoración empleada será el coste de reposición del mismo, debidamente amortizado, o bien el descuento de rendimientos futuros. *Sin embargo, y de acuerdo con la práctica contable española, la revalorización de activos se suele acometer con la aplicación de coeficientes de actualización, fijados por la respectiva ley de actualización de balances*, que están sometidos normalmente al poder recaudatorio del Estado.

¹² La nueva NIC 16, publicada el 31-12-2004 en el DOUE, ha eliminado el carácter preferente que tenía el método del coste y el carácter alternativo que se daba al valor razonable en la versión anterior.

¹³ Véase nota 10.

Por su parte, la SOLB se decanta por la valoración a coste histórico de los elementos de inmovilizado material, permitiendo a las empresas informar en la memoria sobre el valor revaluado de los elementos –mencionando expresamente en este caso que dicho valor se calcula según la NIC 16 y llevando a cabo tal cálculo todos los años–.

En el caso de que se revalorice un elemento de inmovilizado material, la amortización acumulada, previamente reconocida, en la fecha de revalorización de un elemento perteneciente al activo material, recibirá uno de los dos tratamientos contables siguientes (NIC 16, p. 35):

- a) Será reexpresada proporcionalmente al incremento imputado al activo material.
- b) Será compensada o cancelada de forma directa con cargo a la respectiva cuenta de activo material.

Este último tratamiento queda *fuera de la práctica contable derivada de la normativa tradicional española*. De acuerdo con el DOUE de 31-12-2004¹⁴, se corrigen incongruencias anteriores, como se desprende de las siguientes definiciones:

- El importe en libros de un activo es el importe por el que se reconoce el mismo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas (NIC 16, p. 6).
- El activo material, según el método del coste, se contabilizará por su coste de adquisición menos la amortización acumulada practicada y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro¹⁵ del valor sufrido durante su vida útil (NIC 16, p. 30).
- El activo material, según el método de valor razonable, se contabilizará por su valor revalorizado, que será su valor razonable en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro de valor que haya sufrido (NIC 16, p. 31).

¹⁴ De acuerdo con la NIC 16 anterior a la reforma:

- El importe en libros del activo material, según el método preferente de coste, sería igual al coste inicial menos la amortización acumulada practicada y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro¹⁵ del valor sufrido durante su vida útil.
- El importe en libros del activo material, según el método alternativo de valor razonable, sería igual al valor razonable en la fecha de la última revaluación menos la amortización acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro del valor sufrida posteriormente.

De esta última descripción del reconocimiento en libros del importe del activo material se ponía de manifiesto un solo tratamiento contable de la amortización acumulada en los casos de revalorización de activos.

¹⁵ La NIC 16 define la **pérdida por deterioro** como la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

2.4.2. Amortización sistemática.

La NIC 16 (p. 6, 48 y 50) indica que el importe amortizable de cualquier activo material (como diferencia entre su coste inicial, o valor posterior que lo sustituya, y su valor residual ¹⁶) debe ser distribuido, de forma sistemática, durante los años de su vida útil (tiempo que se espera utilizar el activo o número de unidades de producción o similares). El cargo por amortización en cada ejercicio debe ser reconocido como un gasto, salvo que dicho valor se registre como un mayor coste de otro activo.

A la vista de la concepción de la amortización en el texto de la NIC 16, **no parecen existir diferencias importantes en relación con la de la normativa contable española**, excepto en los aspectos siguientes:

- En cuanto al método de amortización a emplear con los activos, la NIC 16 (p. 60) establece que se usará el que mejor refleje el proceso de incorporación de los beneficios que el activo reportará a la empresa. En caso de no haber un método que cumpla dicha característica, opta por el método lineal.
- La NIC 16 (p. 61) exige la revisión periódica del método de amortización aplicado al activo material, debiendo, en su caso, ajustarse los cargos por amortización del ejercicio corriente y de los futuros.
- La NIC 16 (p. 51) prescribe que se revisen el valor residual y la vida útil de los activos al menos al término de cada ejercicio anual, y si las expectativas cambian.
- Además, las revalorizaciones y las pérdidas por deterioro del valor de un activo material suponen revisar la base de amortización, debiendo en su caso ajustarse los cargos de ejercicios futuros. Esto no se produce en la normativa contable española.
- **En la normativa contable española, al no cambiar los valores iniciales, salvo raras excepciones, mediante la correspondiente ley de actualización de balances, no se producen modificaciones de la cuota amortizativa una vez definido el método de amortización y sentada la base de amortización, de acuerdo con el principio de uniformidad.**
- Según se ha enunciado con anterioridad, la revisión de 2003 de la NIC 16 cambia la definición de valor residual por la siguiente: «el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado

¹⁶ Se entiende por **valor residual** el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Ésta es la definición introducida por la NIC 16 en su modificación de 2003.

la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil». Por su parte, **la resolución del ICAC contempla la posibilidad de un valor residual negativo** que llevaría al reconocimiento de una provisión para riesgos y gastos con objeto de constituir un fondo para compensar dicho valor negativo. Lógicamente, en la perspectiva de las NIC, una estimación de ese valor residual negativo debería incluirse en el coste histórico del activo.

- La nueva NIC 16 dispone (p. 43) que se amorticen por separado los componentes de un activo material que tengan un coste significativo en relación con el coste total del activo. **La normativa contable española expresa que los componentes** (utensilios y herramientas) **incorporados a elementos mecánicos** (que formen parte de una máquina) **se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos**. La SOLC entiende que el principio de la NIC 16 de repartir la inversión total en un activo entre sus componentes cuando las mismas tuviesen una vida útil distinta no es contradictorio con la normativa contable española, pues lo que va a resultados a través de amortizaciones en las NIC lo hace en el PGC a través de las provisiones para grandes reparaciones.
- En la corrección de errores contables fundamentales, la NIC 8 dispone, de acuerdo con el método preferente, que el importe que se relacione con ejercicios anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las reservas por ganancias acumuladas al inicio del ejercicio. La información comparativa debe ser corregida, a menos que sea imposible llevar esto a cabo.
- La NIC 16 no contempla la posibilidad de valorar ciertos inmovilizados materiales por cantidades y valores fijos, a diferencia de lo previsto en la normativa contable española (Norma de Valoración 3.ª G del PGC).
- La NIIF 5 establece que los activos destinados a la venta no serán objeto de amortización, según se verá posteriormente.

2.4.3. Desembolsos posteriores por renovación de componentes.

La NIC 16 (p. 13) permite su activación si la misma cumple los requisitos enunciados con carácter general (probabilidad de que implique beneficios futuros para la empresa y medición fiable), dando de baja los componentes reemplazados. En caso de que estos últimos no estuvieran valorados por separado, admite el coste de sus repuestos como una estimación de su precio en el momento de su adquisición.

Por su parte, **la normativa contable española indica que «los costes de renovación, (...) de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario».**

2.4.4. Reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor.

La NIC 36, al igual que la NIC 16 (p. 6), señala que la pérdida por deterioro de valor del inmovilizado (material, en este caso) es la cantidad en que excede el importe (valor) en libros de éste a su importe recuperable.

En principio, y de acuerdo con las NIC, toda pérdida por deterioro de valor del inmovilizado supone una minoración del valor asignado al mismo. En efecto, por ejemplo, la NIC 36 (p. 59) dispone que el «importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable ¹⁷ si, y sólo si, este importe recuperable es menor que el importe en libros», siendo este último importe por el que tal activo aparece en el balance, una vez deducida la amortización acumulada y el deterioro de valor que, eventualmente, le corresponda.

Así pues, de todo ello se deduce que la NIC 36 propone la reducción del importe (valor) neto contable del inmovilizado cuando este importe sea superior al importe recuperable del mismo, hasta el límite de este último importe, registrándose la diferencia en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que el inmovilizado se encuentre registrado por su valor revalorizado según la NIC 16, en cuyo caso se debería proceder a considerar como una minoración de la revalorización practicada.

Asimismo, y una vez reconocida la pérdida de valor del inmovilizado, se deberán ajustar los gastos por amortización de éste en ejercicios futuros, de acuerdo con el valor neto contable revisado del activo menos, en su caso, el valor residual, de forma sistemática durante el resto de la vida útil.

A través de la RICAC 30-7-1991, **la normativa contable española clarifica la diferente concepción aplicable a las pérdidas reversibles**, que supone la dotación de una provisión, **y a las irreversibles** (distinta de la amortización sistemática), que implica la disminución directa del valor del bien, **generando ambas concepciones un gasto registrable en la cuenta de pérdidas y ganancias**.

2.4.5. Reparaciones generales a intervalos regulares.

De acuerdo con lo mencionado al abordar la amortización, la normativa internacional no contempla la posibilidad de dotar una provisión para reparaciones futuras, siendo a través de los distintos períodos de amortización de los elementos de inmovilizado como se aborda su contabilización por la NIC 16 (p. 43 y ss.). En la misma línea, resulta discutible que, según la NIC 37, puedan registrarse esta clase de pasivos.

Sin embargo, **la normativa contable española propone dotar la correspondiente provisión para grandes reparaciones** por la parte proporcional que corresponda a cada ejercicio del importe estimado para la reparación y, durante los años previstos, hasta que se ejecute la misma.

¹⁷ Véase nota 8.

2.4.6. Gastos de desmantelamiento, traslado y restauración del emplazamiento.

Como ya hemos comentado, la normativa internacional, NIC 16, hace referencia a estos costes, cuya estimación inicial a valor actual formará parte del coste de adquisición del activo respectivo. La NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes establece que como contrapartida se deberá constituir una provisión por el valor actual de esos compromisos. La IFRIC 1 regula cómo se han de contabilizar los cambios que surjan en los compromisos de desmantelamiento, restauración o similares. Sin embargo, **la normativa contable española no hace referencia directa a ellos**, aunque podría considerarse como tratamiento contable la constitución de una provisión para riesgos y gastos durante la vida útil del activo, mediante una dotación periódica.

2.5. Baja de elementos de inmovilizado material.

El importe en libros de un elemento de inmovilizado material (NIC 16, p. 67) se dará de baja en cuentas por su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja al elemento –que se calculará como la diferencia entre el importe neto obtenido y el importe en libros del elemento– se incluirá en el resultado del ejercicio, salvo lo referente a las operaciones de ventas con arrendamiento financiero posterior, de las que se ocupa la NIC 17:

- a) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento financiero, no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario, sino que ese importe se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento (NIC 17, p. 59).
- b) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y quedase claro que la operación se estableció por el valor razonable, los resultados se reconocerán inmediatamente (NIC 17, p. 61).
- c) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y el precio de venta fuera inferior al valor razonable, los resultados se reconocerán inmediatamente, salvo que la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el período en que se espere utilizar el activo (NIC 17, p. 61).
- d) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y el precio de venta fuese superior al valor razonable, el exceso se diferirá y amortizará a lo largo del período en que se espere utilizar el activo (NIC 17, p. 61).

- e) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y el valor razonable del bien en el momento de la venta fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente (NIC 17, p. 63). Tal ajuste no será necesario en el caso de los arrendamientos financieros.

La normativa contable española, por su parte, establece que en el caso de ventas con arrendamiento posterior, el arrendatario deberá dar de baja el valor neto contable del bien, reconociendo simultáneamente y por el mismo importe un valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocer en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como «gastos a distribuir en varios ejercicios» (Norma de Valoración 4.ª G del PGC).

2.6. Propiedades de inversión o inmuebles de inversión.

Las propiedades de inversión se definen como inmuebles (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o bien ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas o plusvalías, o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

La NIC 40 (p. 8) menciona algunos ejemplos de estos inmuebles de inversión: *a)* un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo; *b)* un terreno que se tiene para uso futuro no determinado; *c)* un edificio que sea propiedad de la empresa (u obtenido a través de un arrendamiento financiero) y que se alquile a través de uno o más arrendamientos operativos; *d)* un edificio que esté desocupado y que sea arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

Así pues, para la NIC 40, las propiedades de inversión son las que la empresa no tiene para su uso interno en la actividad sino para obtener rentas o beneficios por tenencia o ambos, reconociéndose como activo cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la empresa y el coste pueda ser medido de manera fiable.

La NIC 40 no trata de:

- a)* Inmuebles que se tienen para vender en el curso ordinario de la explotación (NIC 2, Existencias).
- b)* Inmuebles que están siendo construidos o desarrollados para terceras partes (NIC 11, Contratos de construcción).
- c)* Inmuebles ocupados por el dueño (NIC 16) incluidos los que se mantienen para su uso futuro con tal fin, inmuebles ocupados por empleados (paguen o no alquileres a precios de mercado) e inmuebles ocupados listos para ser vendidos.

- d) Inmuebles en construcción y desarrollo para su uso futuro como inmuebles de inversión: hasta ser completada la construcción o desarrollo, aplicará la NIC 16, y desde ese momento, la NIC 40. Esta última Norma también será de aplicación cuando los inmuebles de inversión estén siendo desarrollados de nuevo para ser usados en el futuro como tales.
- e) Los intereses que un arrendatario posee en un acuerdo de arrendamiento operativo (NIC 17, Arrendamientos).
- f) Los activos biológicos adheridos a terrenos y relacionados con la actividad agrícola (NIC 41, Agricultura).
- g) Inversiones en derechos mineros, de explotación y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares (NIIF 6, Exploración y evaluación de recursos minerales).

Ciertos inmuebles se componen de una parte para ganar rentas o plusvalías, y otra, para ser utilizada internamente en la actividad ordinaria de la explotación (producción o suministro de bienes o servicios o bien para fines administrativos). En estas situaciones, si las partes pueden enajenarse (o ser colocadas en régimen de arrendamiento financiero) independientemente, se contabilizarán por separado, mientras que, en caso contrario, se registrarán como inmueble de inversión sólo si la parte para uso interno es insignificante.

En los casos que una empresa proporciona servicios complementarios a los ocupantes de un inmueble de la misma, éstos serán calificados como inmuebles de inversión si los servicios son un componente insignificante del contrato en su conjunto.

En cuanto a la **valoración inicial** (NIC 40, p. 20-29), de forma homogénea con la NIC 16, esta Norma exige los mismos requisitos enunciados para la contabilización de otros activos y regula que la cuantía por la que se contabilice sea el coste de los activos correspondientes.

Para valoraciones posteriores, permite (p. 30-56) la elección entre dos opciones:

- a) método del valor razonable, según el cual los cambios en este valor (ganancia o pérdida) deberán reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias;
- b) método del coste, en cuyo caso la empresa deberá revelar el valor razonable de sus inmuebles de inversión.

Además, exige que la empresa aplique el método elegido a todas sus inversiones inmobiliarias. El párrafo 32A de la NIC 40 constituye una excepción a este principio general, al establecer que la empresa podrá escoger el método que no aplique con carácter general cuando valore inversiones inmobiliarias que sirvan de garantía a pasivos en los que se pague un rendimiento ligado al valor razonable o a la rentabilidad de tales inversiones inmobiliarias.

Al igual que ocurre con la NIC 16, la nueva NIC 40 no establece ninguno de los dos métodos, que permite, como preferente. Sin embargo, si se posee un inmueble como arrendatario en régimen de arrendamiento operativo, debe aplicarse el método del valor razonable (NIC 40, p. 34).

Los beneficios o pérdidas que se pongan de manifiesto como resultado de cambios en el valor razonable de propiedades de inversión se cargarán o abonarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del período correspondiente. No entran en juego cuentas de reservas por revalorización.

Las inversiones inmobiliarias se darán de baja en cuentas cuando se enajenen o cuando queden retiradas de uso y no se esperen beneficios económicos futuros de su enajenación o disposición por otra vía. Las pérdidas o ganancias que resulten de la diferencia entre los ingresos netos de la transacción y el importe en libros del activo se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que tenga lugar el retiro.

El tratamiento de ventas con arrendamiento posterior es idéntico al que contempla la NIC 16, pues la NIC 40 (p. 69) también remite a la NIC 17.

En la normativa contable española no existe un tratamiento diferenciado, contabilizándose las propiedades de inversión en las inmovilizaciones materiales como si fueran de uso interno en la actividad ordinaria de la explotación. Esto último es lo que se revela inapropiado en la normativa contable española, y adecuado en lo dispuesto por la NIC 40, ya que los usuarios se encontrarán con una información que mejora las condiciones para alcanzar un mayor afinamiento en la determinación de ciertos indicadores, como la rentabilidad económica obtenida conforme los activos afectos a la explotación y no sobre el activo total neto, y evaluar la capacidad de la empresa para generar beneficios en el futuro de conformidad con estos activos de uso interno y los de inversión, registrados sobre la base del valor razonable. Además, el método de valor razonable proporciona más información útil sobre el rendimiento financiero de un inmueble de inversión.

No obstante, **lo dispuesto en la NIC 40 relativo al valor razonable se contrapone con la interpretación tradicional del principio de prudencia, en virtud de la práctica contable derivada de la normativa española y de otros países europeos.**

2.7. Activos destinados a la venta y actividades interrumpidas.

Como tales son individualmente abordados por la NIIF 5, que sustituye a la NIC 35. De acuerdo con la misma (p. 6), una empresa catalogará **un activo no corriente como mantenido para la venta** si se pretende recuperar su valor contable primordialmente por medio de una compraventa más que por medio de su uso continuo. El activo deberá estar listo para ser vendido y su venta deberá ser altamente probable, lo que se presume si hay un compromiso por parte de la gerencia para la venta y se ha iniciado una búsqueda activa de un comprador. Con carácter adicional, el precio al que se pretenda vender el activo debe ser próximo a su valor razonable, y debe esperarse su venta con carácter general en menos de un año desde el momento de su catalogación.

Una empresa valorará un activo no circulante poseído para vender por el menor de su valor contable y el resultante de la diferencia entre su valor razonable y los costes de enajenación. Si se espera que la venta tenga lugar más allá de un año desde la valoración, la empresa contabilizará los costes de venta a su valor presente; cualquier aumento de tal valor presente que surja por el paso del tiempo se presentará en la cuenta de resultados como un coste financiero.

Si las circunstancias enumeradas anteriormente decaen, la entidad tendrá que dejar de catalogar el activo como disponible para la venta.

La empresa tendrá que presentar por separado, en sus estados financieros, estos tipos de activos.

Por otra parte, el párrafo 13 de la NIIF 5 establece que no se clasificarán como mantenidos para la venta los **activos no corrientes que vayan a ser abandonados**, puesto que su importe en libros deberá ser recuperado fundamentalmente a través de su uso continuado.

Finalmente entiende la NIIF 5 por **actividad interrumpida** la parte de una empresa de la que o bien se ha dispuesto o se tiene para ser vendida y representa una importante línea de negocios o área geográfica de operaciones, forma parte de un único plan de venta de dicha línea de negocios o área geográfica o es una filial adquirida exclusivamente con vistas a su venta posterior. Con respecto a dichas actividades interrumpidas, las empresas presentarán (NIIF 5, p. 33):

- a) Una única cuantía en su cuenta de resultados en la que se incluyan el total de los beneficios después de impuestos generados por las actividades interrumpidas, y el resultado después de impuestos debido a la contabilización a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otra vía de los activos que constituyan la actividad interrumpida.
- b) Un análisis detallado del importe mencionado en el apartado anterior.
- c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades ordinarias, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas.

Estos tratamientos contables no son contemplados en la normativa contable española.

3. INMOVILIZADO INMATERIAL

3.1. Normativa de referencia.

IASB:

- NIC 36 «Deterioro del valor de los activos».
- NIC 38 «Activos intangibles».

- NIIF 3 «Combinaciones de negocios».
- NIIF 5 «Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas».
- Interpretación SIC 32: «Activos intangibles: costes de sitios web».

España:

- Plan General de Contabilidad de 1990.
- Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial (en adelante, RICAC 21-1-1992).

3.2. Introducción.

Un activo (recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados y probable generador de beneficios económicos en el futuro) es intangible si es identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física (NIC 38, p. 8). El nuevo texto de la NIC 38 establece que para considerar como intangible un activo, éste debe ser *identificable, controlado por la empresa y generador de beneficios económicos futuros*¹⁸.

De la característica de identificabilidad y nuevas normas incorporadas, se desprende con claridad la posibilidad de distinguir el fondo de comercio (surgido de la combinación de negocios, NIIF 3) del activo intangible, ya que se trata de no registrar en aquél los activos intangibles que sean objeto de contabilización individualizada (separada e independiente).

Por supuesto, con carácter adicional a estos requisitos, para ser reconocido como tal un activo intangible debe cumplir las exigencias del marco conceptual para todo activo, es decir, que sea probable obtener de él beneficios económicos futuros y tenga un coste medible con fiabilidad.

La NIC 38 no es aplicable a:

- a) Los activos intangibles que estén tratados en otras NIC, tales como:
- Los activos intangibles mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase NIC 2, Existencias y la NIC 11, Contratos de Construcción);
 - Activos por impuestos diferidos (véase NIC 12, Impuesto sobre Ganancias);

¹⁸ La NIC 38 (p. 11) indica que un activo intangible es *identificable* si es separable (es decir, divisible del resto de la empresa y vendible, cedible, arrendable o intercambiable, ya individualmente, ya junto con algún contrato, activo o pasivo relacionado) o bien si procede de derechos legales o contractuales.

El *control* por una empresa de un activo implica el poder de obtener los beneficios económicos futuros procedentes de los recursos del mismo, así como la capacidad de restringir a otros el acceso a tales beneficios.

Los *beneficios futuros* que reporte el activo intangible, pueden ser ingresos, reducciones de costes u otras retribuciones.

- Arrendamientos que se registren según lo dispuesto en la NIC 17, Arrendamientos;
 - Activos que tengan relación con las remuneraciones a suministrar a los empleados, por sus prestaciones a largo plazo (véase NIC 19, Retribuciones a los Empleados);
 - Fondo de comercio surgido de las combinaciones de negocios (véase NIIF 3, Combinaciones de negocios);
 - Costes de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora (véase NIIF 4, Contratos de seguro);
 - Activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos mantenidos para la venta (véase NIIF 5, Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas).
- b) activos financieros, según se definen en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a revelar; y
- c) las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables (NIIF 6, Exploración y evaluación de recursos minerales).

3.3. Valoración inicial de los activos intangibles.

Todo elemento del inmovilizado intangible que cumpla la definición y las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser valorado, inicialmente, según su coste histórico de adquisición o de producción. Este coste se contempla por la NIC de distintas maneras en función de cómo haya sido adquirido el activo.

3.3.1. Activos comprados independientemente.

Su valoración inicial tendrá los siguientes componentes:

Precio de adquisición
+ Aranceles de importación
+ Impuestos indirectos no recuperables
+ Intereses capitalizados, según la NIC 23 (tratamiento alternativo: p. 12 y ss.)
+ Coste directamente asociado con la puesta en condiciones de funcionamiento del activo =
= Honorarios profesionales por servicios jurídicos
+ Costes de prueba del funcionamiento del activo
+ Otros
– Descuentos comerciales y devoluciones
– Subvenciones oficiales, de acuerdo con la NIC 20 (Opcional: p. 24 y ss.)
= Coste de compra

Comentario a algunos de los componentes:

PRECIO DE ADQUISICIÓN:

Para la NIC 38, si en la adquisición de un activo intangible se procediese a diferir el pago por un período largo, su coste sería el precio equivalente al contado, reconociéndose la diferencia como gasto financiero, a lo largo del período hasta que finalicen los pagos, salvo que se pueda capitalizar, en cuyo caso se utilizará el método alternativo permitido en la NIC 23. En este caso, **no existen diferencias significativas en relación con la normativa contable española (Norma de Valoración 11.ª del PGC).**

GASTOS FINANCIEROS:

Estos gastos se corresponden con los intereses y otros costes en los que la empresa incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

En virtud de la NIC 23, los gastos financieros deberán ser reconocidos, de acuerdo con el método preferente, como gastos del ejercicio en el que se han incurrido, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables. **En este mismo sentido se manifiesta la normativa contable española. De hecho, la RICAC 21/1/92 (2.ª, 7) prohíbe expresamente la capitalización de los gastos financieros en I+D.**

Sin embargo, la NIC 23 contempla como método alternativo la capitalización de los gastos financieros derivados de préstamos destinados a la financiación específica de un inmovilizado inmaterial, considerando, por tanto, a aquéllos como un mayor coste de dicho inmovilizado hasta su puesta en funcionamiento. A la hora de formular la determinación de los intereses a capitalizar, sería el neto de los intereses (diferencia de los gastos por intereses y los ingresos por intereses provenientes de financiación no aplicada al inmovilizado y transitoriamente dedicada a inversiones financieras temporales) **criterio discrepante con la normativa contable española, que sólo contempla la activación de gastos financieros sin ningún tipo de compensación por ingresos.**

COSTES INDIRECTOS:

Tampoco son reconocidos en la NIC 38 (p. 29) como un componente del coste histórico de producción del activo intangible, **a diferencia de lo establecido en la normativa contable española (Norma de Valoración 4.ª del PGC)**, a menos que sean necesarios para la generación del activo en cuestión y que puedan ser distribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes.

3.3.2. Activos adquiridos en una combinación de negocios.

La valoración de un activo intangible **adquirido como parte de una combinación de negocios** se determinará (NIIF 3, p. 36) a partir de su valor razonable en la fecha de ejecución de la adquisición, con independencia de que el activo intangible estuviera reflejado en la contabilidad del negocio adquirido.

Si tras la adquisición de una empresa se continúa con sus proyectos de I+D en marcha y se incurre en nuevos gastos, éstos se contabilizarán como los activos intangibles generados internamente (*infra*, 3.3.6). **La normativa contable española no se pronuncia al respecto, toda vez que no impone un método de contabilización, aunque coexisten en la práctica dos opciones:**

- a) *Una cuyo tratamiento se basa en la actualización de los valores de los elementos patrimoniales objeto de la operación societaria de conformidad con los acuerdos adoptados por las sociedades participantes.*
- b) *Otra, más actual, que no reconoce revalorizaciones, como por ejemplo cuando se trata de las denominadas fusiones de intereses.*

La NIC 38 (p. 35 y ss.) establece el procedimiento para determinar el valor razonable de los activos intangibles identificables adquiridos en un proceso de combinación:

- a) En caso de existir un mercado activo ¹⁹ en el que hay un precio de mercado, dicho precio será el valor razonable.
- b) Si existe un mercado activo en el que no hay precio de mercado, habrá que tener en cuenta los precios de las últimas transacciones, siempre que no haya habido cambios en el entorno económico.
- c) Si no existe un mercado activo, se entenderá por valor razonable la cantidad que la empresa habría pagado en una transacción libre en base a la mejor información disponible (incluidos los precios de transacciones recientes).
- d) Si no se llegara a un precio con ninguno de estos métodos, habría que hacer una estimación, por ejemplo aplicando múltiplos a ciertas medidas de rendimiento del activo o calculando el valor actual de los flujos netos de caja futuros que se esperan obtener.

¹⁹ Un **mercado activo** es aquel en el que se dan las siguientes condiciones:

- Las partidas negociadas en el mercado son homogéneas.
- Normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento.
- Los precios están disponibles al público.

Finalmente, en el caso de una adquisición se reconocerá el fondo de comercio como el exceso del coste de la combinación de negocios sobre el interés del adquirente en el valor razonable de los activos, pasivos y pasivos contingentes reconocidos de acuerdo con lo establecido en la NIIF 3. No cabe, con arreglo a esta última, un fondo de comercio negativo. En caso de que surja, habrá que volver a valorar los activos, pasivos y pasivos contingentes, y si el saldo sigue siendo acreedor, se llevará directamente a la cuenta de resultados (p. 56).

La RICAC 21/1/92 no recoge normas tan detalladas como las contempladas por la NIC 38, pues establece que se valorarán los activos identificables por un valor que en ningún caso sea superior al de mercado, mientras que los pasivos se reconocerán a su valor actual neto. En relación con la definición del fondo de comercio, es muy similar a la de las Normas Internacionales. ***Por su parte, el Plan General de Contabilidad permite la existencia del fondo de comercio negativo, considerándolo bien como una provisión para riesgos y gastos, bien un menor valor de los activos adquiridos (en este caso, siempre que se pueda atribuir de forma clara a los activos).***

3.3.3. Activos adquiridos mediante permuta.

El tratamiento contable de la adquisición mediante permuta de un activo intangible es homólogo al de la de una permuta de activos materiales. Por tanto, se valorará a valor razonable salvo que bien la transacción no tenga carácter comercial, o bien no se puedan valorar de forma fiable los valores de los activos intercambiados. En esos casos, se registrará por el valor contable que tuviera el activo por el que se permutó. La misma lógica se aplica si el activo se permutó por unos activos monetarios y otros no monetarios.

La propia NIC 38 (p. 46) establece que una permuta tiene carácter comercial si los flujos de efectivo después de impuestos esperados tras la misma son distintos (en riesgo, cronología o cantidad) a los esperados con anterioridad, o bien si el valor de la parte de la empresa afectada por la permuta cambia como consecuencia de la misma, siempre –en cualquiera de los dos casos– que las diferencias sean significativas en relación con el valor razonable de los activos intercambiados.

3.3.4. Activos intangibles adquiridos a precio simbólico.

La NIC 38 considera que, en algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratuitamente, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieran o asignen a la empresa activos intangibles, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido.

De acuerdo con lo establecido en la NIC 20 (p. 24), la empresa puede elegir reconocer inicialmente, tanto el activo intangible como la subvención por su valor razonable o, en su caso, por un valor simbólico, más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo, para el uso al que vaya destinado. No se da a ninguno de estos métodos carácter preferente.

Con carácter general, la NIC 20 (p. 26 y 27) expone que las subvenciones oficiales relacionadas con inmovilizados deben figurar en el balance, bien en partidas de ingresos diferidos, bien como disminución del valor de los inmovilizados con que se relacionan, mientras que, *en la normativa contable española, sólo se contempla la primera alternativa, pues obliga a reconocer el activo correspondiente por su valor venal.*

3.3.5. Activos intangibles adquiridos por arrendamiento financiero.

La NIC 17 (p. 20) establece que el arrendatario reflejará en su balance un activo y una deuda por la misma cuantía, que será la menor del valor razonable del activo (neto de subvenciones y ventajas fiscales) y el valor actual de las cuotas de alquiler al tipo de interés implícito del arrendamiento. No aparecerán en balance gastos a distribuir en varios ejercicios, a diferencia de lo establecido en la normativa contable española.

Así pues, frente a la metodología NIC, *la normativa contable española refleja en el activo del balance el derecho de arrendamiento (activo inmaterial) por el valor al contado del bien y en el pasivo la deuda por todas las cuotas y la opción de compra, y la diferencia, en el activo, como gastos por intereses diferidos (gastos a distribuir en varios ejercicios).*

3.3.6. Activos intangibles generados internamente: investigación y desarrollo ²⁰.

Para las NIC es fundamental determinar el momento en que el activo cumple las condiciones para ser reconocido (probabilidad de generación de beneficios y fiabilidad en la determinación del coste).

En la NIC 38 el término **investigación** se define como todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, y el de **desarrollo**, como la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial. Estas definiciones son homologables a las que establece la RICAC 21-1-1992.

²⁰ Este caso abarca también la continuación de proyectos de I+D comenzados por una empresa absorbida.

Respecto al tratamiento contable, la NIC 38 (p. 54) *exige*, por un lado, que todos los costes de investigación (o de la fase de investigación de proyectos internos) sean reconocidos como gastos en el ejercicio en el que se han incurrido y, por otro, que se capitalicen los costes de desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno) si se cumplen ciertas condiciones, tales como:

- a) Que, técnicamente, sea posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- b) Que se tenga intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo;
- c) Que se posea capacidad de utilizar o vender el activo intangible;
- d) Que se pueda demostrar la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;
- e) Que exista la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible; y
- f) Que se tenga capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

Por otra parte, es preciso manifestar que si no se puede distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo de un proyecto interno para generar un activo intangible, el gasto del proyecto se tratará como si fuese un gasto de investigación. Asimismo, no deben ser reconocidos como activos intangibles las marcas, títulos publicitarios (las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, etc.), las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente (NIC 38, p. 63), porque no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto.

La NIC 38 enumera algunos de los costes que pueden imputarse a un activo intangible. Sólo lo son los directamente atribuibles al desarrollo, tales como los desembolsos por material y servicios usados, sueldos y salarios del personal directamente encargado, honorarios por registrar la propiedad, amortización de patentes o licencias actualizadas, intereses activables según la NIC 23, etc. No se pueden activar los costes que durante las fases anteriores fueron a resultados, ni los costes indirectos al menos que puedan ser directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso. Tampoco los costes de formación del personal que trabajarán con el activo.

Por su parte, *la Norma Segunda de la RICAC 21-1-1992 permite –no exige– activar gastos, tanto de investigación como de desarrollo, siempre que exista un proyecto específico para cada actividad, que la asignación de los costes esté claramente establecida, existan motivos fundados de éxito técnico del proyecto, y la rentabilidad y la financiación estén razonablemente aseguradas*. En cuanto a los criterios de capitalización, no existen diferencias significativas entre ambas Normas, si bien la NIC 38 establece criterios más detallados para el reconocimiento de los gastos en desarrollo.

3.4. Valoración posterior de los activos intangibles.

3.4.1. Coste histórico y valor razonable.

En cualquier caso, en una valoración posterior a la inicial, la normativa del IASB, NIC 38, contempla, como métodos de valoración de los activos, el coste histórico de adquisición o producción (coste menos la amortización acumulada –si procede– y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas) o, en su caso, el valor razonable (valor razonable en fecha de revalorización menos amortización acumulada practicada con posterioridad –si procede– y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revalorización).

La aplicación del valor razonable es susceptible de generar diferencias, en cuyo caso las minusvalías (pérdidas) se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, y las plusvalías (ganancias) figurarán en el neto en una cuenta de reservas de revalorización de activos (salvo que suponga la reversión de una pérdida anteriormente registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias), *estando sometida esta revalorización, en la normativa contable española, a la promulgación de la correspondiente ley de actualización de balances*.

La base de valoración de un activo intangible, según el método del valor razonable, supone revaluaciones de los de la misma clase o de todos los elementos de este tipo de activo, anualmente o sólo cuando este valor oscile significativamente (cada tres o cinco años), *no está contemplado en la normativa contable tradicional española*, salvo que se promulgue la citada ley de actualización de balances, distinguiendo ésta, no obstante, en el caso de minusvalías, entre pérdidas reversibles e irreversibles (distinta a la amortización sistemática), con un tratamiento contable diferente. Para las primeras, se constituye una provisión por depreciación con cargo a cuentas de resultados y, para las segundas, se minora el valor del activo afectado con cargo a cuentas de resultados.

La NIC 38 (p. 78 y 81) considera que el valor razonable debe determinarse por referencia a un mercado activo, siendo poco común la existencia de este tipo de mercado para los activos intangibles, en cuyo caso el activo intangible en cuestión debe ser contabilizado según su coste de adqui-

sición o producción, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que le hayan podido afectar.

Cuando se revaloriza un activo intangible, la amortización acumulada hasta el momento de la revalorización se puede tratar de dos maneras, coincidentes con las enunciadas en la explicación de la NIC 16, por lo que nos remitimos a lo explicado en ese apartado.

3.4.2. Vida útil y amortización de los activos intangibles.

La NIC 38 (p. 97) considera que el importe amortizable de cualquier elemento del activo intangible debe ser distribuido, de forma sistemática, entre los años que componen su vida útil. El comienzo de la amortización de los elementos del activo intangible se producirá cuando el activo esté en condiciones de funcionamiento para el uso al que va destinado, y el final de la amortización tendrá lugar cuando el activo sea dado de baja, o bien en el momento en el que sea clasificado como disponible para la venta.

Hay casos en los que la NIC 38 (p. 88) admite una vida indefinida de los activos intangibles y, por tanto, su no amortización. Se considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad. Un ejemplo concreto es el fondo de comercio (no reconociéndose el generado internamente).

Estos activos deberán, sin embargo, ser sometidos a una prueba de deterioro anualmente y también en cualquier momento en el que haya indicios de que el activo correspondiente haya sufrido una pérdida de valor. En el caso de las concesiones administrativas, al estar concedidas para un período determinado, su vida útil no podrá superar dicho período, salvo que los derechos legales sean renovables y no existan dudas de que se lleve afecto.

La normativa contable española, en general, permite la amortización de los elementos de los activos inmateriales durante el tiempo que contribuyan a la obtención de beneficios (vida útil), fijándose, no obstante, un plazo de cinco años para los gastos de investigación y desarrollo y las aplicaciones informáticas, y veinte para el fondo de comercio. Para el caso de las concesiones administrativas, su vida útil no podrá superar el período concesional.

3.4.3. Reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor.

En principio, y de acuerdo con las NIC, toda pérdida de valor del inmovilizado intangible supone una minoración del valor otorgado al mismo, no distinguiéndose explícitamente entre depreciación reversible o irreversible. En efecto, la NIC 36 indica que el importe en libros de un

activo debe ser reducido hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe es menor que el otro, designando dicha diferencia como pérdida por deterioro. Establece que los test de deterioro deben tener lugar cuando existan indicios razonables y suficientes de que tal deterioro se ha producido, y como ejemplos de esos incidios enumera fuentes de información externas e internas.

La NIC 36 establece, por tanto, la reducción del valor neto contable del inmovilizado cuando este valor sea superior al valor recuperable ²¹ del mismo, hasta el límite de este último valor, registrándose inmediatamente la diferencia como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que el inmovilizado se encuentre registrado por su valor revalorizado según la NIC 38, en cuyo caso se debe proceder a considerar como una minoración de la revalorización practicada.

Asimismo, y una vez reconocida la pérdida de valor del inmovilizado, se deberán ajustar los gastos por amortización de éste en ejercicios futuros, de acuerdo con el valor neto contable revisado del activo menos, en su caso, el valor residual, de forma sistemática durante el resto de la vida útil.

A través de la RICAC 30-7-1991, **la normativa contable española clarifica la diferente concepción aplicable a las pérdidas reversibles**, que supone la dotación de una provisión, y a las irreversibles (distinta de la amortización sistemática), que implica la disminución directa del valor del bien, generando ambas concepciones **un gasto registrable en la cuenta de pérdidas y ganancias**.

3.5. Retiros y enajenaciones de activos intangibles.

El importe en libros de un activo intangible (NIC 38, p. 112) se dará de baja en cuentas por su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso, enajenación o disposición por otra vía.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja al elemento –que se calculará como la diferencia entre el importe neto obtenido y el importe en libros del elemento– se incluirá en el resultado del ejercicio, como ingreso no ordinario, salvo lo referente a las operaciones de ventas con arrendamiento financiero posterior, de las que se ocupa la NIC 17 (*supra*, 2.5):

²¹ Véase nota 8.

- a) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento financiero, no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario, sino que ese importe se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento (NIC 17, p. 59).
- b) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y quedase claro que la operación se estableció por el valor razonable, los resultados se reconocerán inmediatamente (NIC 17, p. 61).
- c) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y el precio de venta fuera inferior al valor razonable, los resultados se reconocerán inmediatamente, salvo que la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el período en que se espere utilizar el activo (NIC 17, p. 61).
- d) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y el precio de venta fuese superior al valor razonable, el exceso se diferirá y amortizará a lo largo del período en que se espere utilizar el activo (NIC 17, p. 61).
- e) Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo y el valor razonable del bien en el momento de la venta fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente (NIC 17, p. 63). Tal ajuste no será necesario en el caso de los arrendamientos financieros.

La normativa contable española, por su parte, establece que en el caso de ventas con arrendamiento posterior, el arrendatario deberá dar de baja el valor neto contable del bien, reconociendo simultáneamente y por el mismo importe un valor inmaterial. Al mismo tiempo deberá reconocer en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como «gastos a distribuir en varios ejercicios» (Norma de Valoración 4.ª G del PGC).

3.6. Aspectos concretos: diferencias en los gastos amortizables.

3.6.1. Gastos de constitución y primer establecimiento.

Éstos son reconocidos como un gasto del ejercicio en que se incurran por las NIC. En efecto, si una partida intangible no cumple con la definición ni con los criterios para su reconocimiento como activo intangible, la NIC 38 exige que el desembolso realizado en la misma se reconozca como un gasto del ejercicio en el que se ha incurrido.

En este sentido, se apuntan, como desembolsos que no dan lugar a activos intangibles sino a gastos que se llevarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se produzcan, los siguientes (p. 69):

- a) Desembolsos correspondientes al establecimiento de una empresa o al comienzo de una determinada actividad (gastos de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas respectivas constituyan una parte de un elemento del inmovilizado material, conforme a la NIC 16. Los gastos de establecimiento incluyen costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos para el reconocimiento de la personalidad jurídica de la empresa, gastos de preapertura de una nueva instalación o de una actividad o gastos de comienzo de una explotación o de lanzamiento de nuevos productos o procesos;
- b) Desembolsos por actividades formativas del personal;
- c) Desembolsos de publicidad y otras actividades promocionales; y
- d) Desembolsos por reorganización o reubicación de la totalidad o de una parte de la empresa.

3.6.2. Gastos de ampliación de capital.

Para las NIC, estos gastos se registran como menor valor de la emisión, una vez deducido el efecto impositivo. Los gastos que no supongan un incremento o una disminución (salida a bolsa, desdoblamiento del valor de las acciones, etc.) se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para la normativa contable española, sin embargo, los gastos de constitución, de primer establecimiento y de ampliación de capital, se pueden capitalizar como gastos de establecimiento, dando un plazo máximo de cinco años para su amortización, ejerciendo como un elemento limitativo o restrictivo a la hora de distribución de dividendos.

4. CONCLUSIÓN

A lo largo de este trabajo se ha intentado poner de manifiesto las discrepancias más importantes existentes entre los tratamientos contables fijados en las NIC y en la normativa contable española respecto a la problemática de la contabilización del inmovilizado no financiero.

A pesar de las modificaciones operadas en los años 2003 y 2004, existen todavía diferencias en lo que se refiere a la contabilización inicial de los elementos de inmovilizado –singularmente si se adquieren a través de una combinación de negocios, una permuta o por medio de una

operación de arrendamiento financiero–, y especialmente en su valoración posterior, dada la posibilidad ofrecida por las NIC de contabilizar estos activos por su valor razonable –opción que además ha perdido su carácter alternativo en las últimas reformas– y la mayor flexibilidad que permiten las NIC en lo referente a la amortización de los elementos de inmovilizado. También son objeto de tratamiento contable diferente las operaciones de venta con arrendamiento financiero posterior.

Es asimismo importante reseñar la clasificación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material por parte de las NIC, al considerar individualmente las inversiones inmobiliarias, los activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

Es deseable que la aplicación de las NIC suponga la presentación de una más completa información financiera por parte de las empresas, de modo que se cumplan los objetivos que subyacen a su introducción en la Unión Europea, aunque su implantación y aplicación puede hacer quebrar o alterar la aplicación de algunos de los principios de contabilidad generalmente aceptados.