

Consulta 3

Sobre cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado.

Respuesta

El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos, y asimismo establece que el activo inmovilizado comprenderá los elementos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad.

Por otra parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su tercera parte, Definiciones y relaciones contables, define el grupo 2 "Inmovilizado" como los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa y si bien en lo relativo al grupo 3 "Existencias" solamente dispone una enumeración del conjunto de las cuentas que en él se integran, de las distintas definiciones de estas últimas se desprende que las existencias son aquellos elementos del activo destinados a la venta, con o sin transformación.

Por consiguiente, el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo.

Posteriormente, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, concretan con mayor detalle el criterio que se entiende aplicable para aquellos elementos que inicialmente calificados como inmovilizados, son enajenados. A este respecto, el criterio general recogido (también ha sido tratado en la consulta 1 del BOICAC 36, de diciembre de 1998), es el de que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación, no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios.

De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa.

A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.