

Boicac nº 75/2008 Consulta 3

Sobre diversas cuestiones en relación con los criterios de la capitalización de los gastos financieros en el precio de adquisición. En particular:

Cuestión 1ª

- **Cuestión 1.1.** Si está en vigor el párrafo siguiente de la norma de valoración 2ª recogida en la quinta parte de 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:

“Si no coincide en el tiempo la incorporación del terreno o solar al patrimonio de la empresa y el comienzo de las obras de adaptación de los mismos, se considerará que durante dicho periodo se ha producido una interrupción en las obras de adaptación, no pudiéndose capitalizar gastos financieros mientras dure dicha situación. De estas circunstancias se dará información en la memoria.”

- **Cuestión 1.2** Si la respuesta a la cuestión anterior fuese negativa, si conforme al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la mera tenencia del solar permitiría la activación continuada de los gastos financieros.
- **Cuestión 1.3.** Si por analogía con el contenido de la NIC 23 y siempre que se considere que no existe norma específica de aplicación directa bajo el marco contable español, sería admisible la activación de los gastos financieros incurridos cuando la entidad esté realizando “actuaciones técnicas o administrativas importantes” de forma que exista evidencia de la ejecución de trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha o cuando se produce un retraso temporal necesario y calificado como “normal” a la luz de las circunstancias considerando la singularidad de estos activos.

Cuestión 2ª

- Si está en vigor el contenido siguiente de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (norma novena, apartado 3):

“3. La incorporación de los gastos financieros a que se refieren los apartados anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.

La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas, se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

b) El importe total de los fondos propios de la empresa se asignará como financiación, a cada uno de los elementos, existencias o inmovilizado, en fabricación o construcción, en proporción a su valor contable disminuido en el importe de la financiación específica que se ha hecho referencia en la letra anterior. Al importe de los elementos en fabricación o construcción financiado con fondos propios que resulte de la operación anterior, no se le asignará ningún gasto financiero.

c) Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas y fondos propios, de acuerdo con lo indicado en las letras a) y b) anteriores, se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo.

Al importe de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte de la aplicación del párrafo anterior, se le asignará la parte correspondiente del importe de los gastos financieros que se devenguen durante el proceso de fabricación o construcción respectivamente, correspondiente a las deudas que de acuerdo con lo anterior financian estos elementos.”

Cuestión 3ª

- Reflejo contable de la capitalización de gastos financieros en la cuenta de pérdidas y ganancias; en particular si la capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado ha de ser realizada mediante la partida Trabajos realizados por la empresa para su activo (subgrupo 73 del cuadro de cuentas), o si se deben reconocer los gastos financieros devengados en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe neto

de aquellos que sean objeto de capitalización como inmovilizado o existencias.

Respuesta

En relación con las cuestiones suscitadas se manifiesta lo siguiente:

Cuestión 1ª

Cuestión 1.1. Gastos financieros del periodo entre la incorporación al patrimonio y el comienzo de las obras

Conforme a la norma de registro y valoración 2ª contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, *“En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción”*.

Por su parte, la norma de registro y valoración 10ª, relativa a existencias, establece que esta activación se realizará en los mismos términos que en la norma de inmovilizado.

En el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y en las adaptaciones del mismo, esta activación es voluntaria. Por su parte, en algunas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad se establecen diversas precisiones respecto a cómo y cuándo realizar estas activaciones. Entre ellas, 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, que establece en su quinta parte:

“2ª Inmovilizado material

...Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de explotación del activo...

Se entenderá que el activo está en condiciones de explotación cuando, reuniendo los requisitos necesarios, esté disponible para su utilización con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos correspondientes.

Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado...

Asimismo, cesará la capitalización de los gastos financieros en el caso de producirse una interrupción en la construcción del inmovilizado.

En el caso de terrenos y solares, a efectos de incorporar los gastos financieros como mayor precio de adquisición, se entenderá que están en condiciones de explotación cuando hayan finalizado las obras necesarias para que queden disponibles para la realización de la construcción.

Si no coincide en el tiempo la incorporación del terreno o solar al patrimonio de la empresa y el comienzo de obras de adaptación de los mismos, se considerará que durante dicho período se ha producido una interrupción en las obras de adaptación, no pudiéndose capitalizar gastos financieros mientras dure dicha situación. De estas circunstancias se dará información en la memoria."

La norma define criterios para identificar cuándo un inmovilizado está en condiciones de explotación y cuándo proceder a iniciar, interrumpir y finalizar la capitalización de los gastos financieros. Estos criterios no se oponen a los contenidos en las normas del Plan General de Contabilidad, sino que complementan y desarrollan los mismos y, en consecuencia, han de seguir aplicándose conforme a lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la que se dispone que *"las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor ...seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido Ley de Sociedades Anónimas....y en el presente Plan General de Contabilidad."*

Cuestión 1.2. Posibilidad de activación de gastos financieros en la mera tenencia de un solar

Tal como se ha expuesto en la cuestión anterior, no corresponde la activación de los gastos financieros relativos al periodo que media entre la incorporación al patrimonio y el comienzo de las obras de adaptación y, en consecuencia, durante el período de mera

tenencia de un solar los gastos financieros devengados no se pueden incorporar como mayor valor del solar.

Cuestión 1.3. Alcance de las actuaciones a realizar durante el período de capitalización

De acuerdo con lo señalado en la contestación a la Cuestión 1.1, los criterios específicos sobre la forma de proceder en la capitalización de gastos financieros establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga al nuevo marco contable.

En este punto, la citada norma establece como exigencia para poder capitalizar los gastos financieros como mayor precio de adquisición del inmovilizado (y también de las existencias) el comienzo de las obras de adaptación, no haciendo referencia al período en que se desarrollen otras actividades necesarias para preparar el activo, como pueden ser los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física y, en particular, la obtención de permisos anteriores al comienzo de las obras.

Asimismo, la norma española establece la suspensión en la capitalización de los gastos financieros en los períodos en que se interrumpe la construcción, sin perjuicio de que durante los mismos puedan llevarse a cabo otras actuaciones técnicas o administrativas importantes o que la interrupción sea por causa de un retraso temporal necesario.

En virtud de lo anterior, este Instituto en contestación a diversas consultas planteadas se ha manifestado señalando que las actuaciones administrativas preliminares, como es el caso de actuaciones urbanísticas de empresas que se limitan a realizar el procedimiento para la conversión en edificable del terreno, son sin duda, actuaciones necesarias para el desarrollo de la actividad a la que se puede dedicar la empresa, pero que cuestión diferente es la posibilidad de que durante este período se puedan capitalizar los gastos financieros devengados, dado que atendiendo al criterio incluido en la citada norma, la capitalización de gastos financieros únicamente está permitida en relación con los terrenos que estén siendo objeto de obras de adaptación.

Como conclusión, conforme a nuestra normativa española actual, el período durante el cual no se han iniciado aún las obras de adaptación (entendidas éstas como obras físicas), al igual que los períodos en que las obras hayan estado en suspenso, no podrán activarse los gastos financieros devengados, ya que deben identificarse estos períodos de tiempo como una interrupción en las obras.

Cuestión 2ª. Vigencia del método de cálculo de los gastos financieros capitalizables según Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de mayo de 2000

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, desarrolla la metodología de activación de gastos financieros. En ella se prorroga el importe de los fondos propios entre los distintos activos, netos de la financiación específica, considerando que a la parte financiada por los mismos no corresponde activación.

Teniendo en cuenta que esta metodología no se opone a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, y conforme a la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, anteriormente reproducida, esta normativa resulta de aplicación.

Cuestión 3ª. Reflejo contable de la activación en la cuenta de pérdidas y ganancias

En el Plan General de Contabilidad de 1990 la cuenta 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso, se definía como *“Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo. También se incluirá en esta cuenta la contrapartida de los gastos financieros activados”*.

La incorporación de intereses en el precio de adquisición o coste de producción de las existencias se reconocía mediante las partidas de “variaciones de existencias” (cuentas correspondientes al subgrupo 71).

En el Plan General de Contabilidad de 2007, en la definición de la cuenta 733. Trabajos realizados para la empresa, ya no figura la mención relativa a la inclusión de los gastos financieros activados. En definitiva en este punto el nuevo Plan General de Contabilidad, a diferencia del Plan General de Contabilidad de 1990, no ubica en el margen de explotación la activación de gastos financieros, debiendo ésta afectar al resultado financiero. Este criterio debe entenderse aplicable tanto al inmovilizado como a las existencias, de forma que la activación de gastos financieros no se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida de Trabajos realizados por la empresa para su activo (en el caso del inmovilizado) ni en la de Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación (en el caso de las existencias).

De acuerdo con lo dispuesto en la norma 5ª de elaboración de cuentas anuales contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad: *“podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en los existentes.”* En este sentido, en la medida en que los importes activados por gastos

financieros sean significativos, de forma análoga a como se presentan las activaciones de gastos de explotación, donde aparecen los gastos por naturaleza y se recogen los ingresos en una partida de carácter corrector (Trabajos realizados por la empresa para su activo), se creará una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de *"Incorporación al activo de gastos financieros"*.