

# Norma Internacional de Contabilidad n° 23

## *Costes por intereses*

### Principio fundamental

---

- 1 Los costes por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, la construcción o la producción de activos aptos formarán parte del coste de dichos activos. Los demás costes por intereses se reconocerán como gasto.

### Ámbito de aplicación

---

- 2 Las entidades aplicarán esta Norma al contabilizar los costes por intereses.
- 3 Esta Norma no se ocupa del coste, efectivo o imputado, del patrimonio neto, incluido el capital preferente no clasificado como pasivo.
- 4 Las entidades no están obligadas a aplicar esta Norma a los costes por intereses directamente atribuibles a la adquisición, la construcción o la producción de:
- (a) activos aptos valorados al valor razonable, por ejemplo, un activo biológico que entre dentro del ámbito de aplicación de la NIC 41 *Agricultura*, o
  - (b) existencias que sean manufacturadas, o producidas de cualquier otra forma, en grandes cantidades de forma repetitiva.

### Definiciones

---

- 5 Esta Norma utiliza los siguientes términos con el significado que a continuación se especifica:
- Son *costes por intereses* los intereses y otros costes que asuma la entidad en relación con los fondos que tome prestados.**
- Un *activo apto* es aquel que requiere necesariamente un período sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para su venta.**
- 6 Los costes por intereses pueden incluir:
- (a) el gasto por intereses calculado utilizando el método del tipo de interés efectivo que se describe en la NIIF 9;
  - (b) [eliminado]
  - (c) [eliminado]
  - (d) los intereses respecto de pasivos por arrendamientos reconocidos de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*, y
  - (e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes de los costes por intereses.
- 7 Dependiendo de las circunstancias, podrían ser activos aptos cualesquiera de los siguientes:
- (a) existencias;

- (b) plantas de fabricación;
- (c) instalaciones de producción eléctrica;
- (d) activos intangibles;
- (e) inversiones inmobiliarias;
- (f) plantas productoras.

Los activos financieros, así como las existencias manufacturadas, o producidas de cualquier otra forma, en períodos cortos de tiempo, no son activos aptos. Los activos que ya están listos para el uso al que se les destina o para su venta tampoco son activos aptos.

## Reconocimiento

---

- 8 La entidad capitalizará los costes por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, la construcción o la producción de activos aptos como parte del coste de dichos activos. La entidad deberá reconocer otros costes por intereses como un gasto en el ejercicio en el que asuma tales costes.**
- 9 Los costes por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, la construcción o la producción de activos aptos se incluirán en el coste de dichos activos. Estos costes por intereses se capitalizarán como parte del coste del activo, siempre que sea probable que vayan a dar lugar a beneficios económicos futuros para la entidad y puedan ser valorados de manera fiable. Cuando la entidad aplique la NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias*, reconocerá como gasto la parte de los costes por intereses que compense la inflación durante el mismo ejercicio de conformidad con el párrafo 21 de dicha Norma.

## Costes por intereses susceptibles de capitalización

- 10 Los costes por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición, la construcción o la producción de un activo apto son aquellos costes por intereses que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo apto. Cuando la entidad toma fondos prestados con el fin específico de obtener un determinado activo apto, es fácil identificar los costes por intereses relacionados directamente con ese activo apto.
- 11 Puede ser difícil establecer una relación directa entre préstamos concretos y un activo apto, y determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esta dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad de financiación de la entidad se coordina de forma centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de entidades utiliza una gama variada de instrumentos de deuda para tomar prestados fondos a diferentes tipos de interés y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades del grupo. Asimismo, pueden surgir dificultades al usar préstamos denominados en o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y por las fluctuaciones en los tipos de cambio. Todo ello dificulta la determinación del importe de los costes por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto y hace necesario recurrir a juicios profesionales.
- 12 En la medida en que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, la entidad determinará el importe de los costes por intereses susceptible de capitalización como los costes por intereses que realmente haya asumido por tales préstamos durante el ejercicio, menos los rendimientos conseguidos por la inversión temporal de esos préstamos.**
- 13 En función de los acuerdos de financiación relativos a un activo apto, la entidad podría obtener los fondos y asumir los correspondientes costes por intereses antes de usar los fondos, total o parcialmente, para efectuar desembolsos en el activo apto. En tales circunstancias, los fondos se suelen invertir temporalmente a la espera de desembolsarlos en el activo apto. A fin de determinar el importe de los

costes por intereses susceptibles de capitalización durante un ejercicio, cualquier rendimiento de inversión obtenido por los fondos se deducirá de los costes por intereses asumidos.

- 14 **En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos y se utilicen para obtener un activo apto, la entidad determinará el importe de los costes por intereses susceptible de capitalización aplicando un tipo de capitalización a los desembolsos relacionados con dicho activo. El tipo de capitalización será la media ponderada de los costes por intereses aplicables a todos los préstamos de la entidad en curso durante el ejercicio. Sin embargo, la entidad excluirá de este cálculo los costes por intereses aplicables a los préstamos recibidos de manera específica con el fin de obtener un activo apto hasta que no se hayan completado, en lo esencial, todas las actividades necesarias para preparar el activo para el uso previsto o la venta. El importe de los costes por intereses que la entidad capitalice durante el ejercicio no excederá al total de los costes por intereses que haya asumido durante ese mismo ejercicio.**
- 15 En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos tomados por la dominante y sus dependientes al calcular la media ponderada de los costes por intereses; en otros casos, lo adecuado será utilizar, para cada dependiente, una media ponderada de los costes por intereses atribuibles a sus propios préstamos.

### **Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable**

- 16 Cuando el importe en libros o el coste final esperado del activo apto exceda a su importe recuperable o su valor realizable neto, el importe en libros se rebajará o dará de baja de acuerdo con los requisitos de otras Normas. En ciertos casos, el importe de la rebaja o el importe dado de baja se recuperará y se podrá reponer en cuentas de conformidad con esas otras Normas.

### **Inicio de la capitalización**

- 17 **La entidad comenzará la capitalización de los costes por intereses como parte del coste de un activo apto en la fecha de inicio. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumpla por primera vez todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) **realiza desembolsos en relación con el activo;**
  - (b) **asume costes por intereses, y**
  - (c) **lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta.**
- 18 Los desembolsos relativos a un activo apto incluirán únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, a la transmisión de otros activos o a la asunción de pasivos que devenguen intereses. El importe de los desembolsos se reducirá por el importe de los anticipos y las ayudas recibidos en relación con el activo (véase la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*). El importe en libros promedio del activo durante un ejercicio, incluyendo los costes por intereses capitalizados anteriormente, constituirá por lo general una aproximación razonable de los desembolsos a los que se aplica el tipo de capitalización en ese ejercicio.
- 19 Las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta implican más que la construcción física del activo. Comprenderán igualmente los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores al inicio de la construcción propiamente dicha. No obstante, se excluirá de dichas actividades la mera tenencia del activo cuando no esté teniendo lugar ningún tipo de actividad de producción o desarrollo que modifique la condición del activo. Por ejemplo, los costes por intereses que se asuman mientras unos terrenos estén en fase de preparación se capitalizarán en el ejercicio en el que tal preparación tenga lugar. Sin embargo, no cumplirán las condiciones para ser capitalizados aquellos costes por intereses que se asuman mientras los terrenos adquiridos para la construcción se mantengan inactivos, sin realizar en ellos ninguna labor de preparación.

## Suspensión de la capitalización

- 20** La entidad suspenderá la capitalización de los costes por intereses durante los períodos prolongados en los que suspenda las actividades de desarrollo de un activo apto.
- 21** Es posible que la entidad asuma costes por intereses durante un período prolongado en el que suspenda las actividades necesarias para preparar un activo para el uso al que esté destinado o para su venta. Tales costes son de tenencia de activos parcialmente terminados y no cumplen las condiciones para la capitalización. Sin embargo, por lo general, la entidad no interrumpirá la capitalización de los costes por intereses durante un período en el que lleve a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. La entidad tampoco suspenderá la capitalización de los costes por intereses por causa de un retraso temporal que sea una etapa necesaria del proceso de preparación de un activo para el uso al que esté destinado o para su venta. Por ejemplo, al construir un puente, si hay un período en el que el elevado nivel de las aguas retrasa las obras, la capitalización proseguirá siempre y cuando sea normal que durante el período de construcción se produzca esa crecida de las aguas en la región geográfica de que se trate.

## Fin de la capitalización

- 22** La entidad dejará de capitalizar los costes por intereses cuando se hayan completado, en lo esencial, todas las actividades necesarias para preparar el activo apto para el uso al que esté destinado o para su venta.
- 23** Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que esté destinado o para su venta cuando se haya completado su construcción física, aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos rutinarios. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración de un edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto será un indicativo de que, en lo esencial, se han completado todas las actividades.
- 24** Cuando la entidad complete la construcción de un activo apto por partes, y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúa la construcción de las partes restantes, dejará de capitalizar los costes por intereses cuando haya completado, en lo esencial, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para el uso al que esté destinada o para su venta.
- 25** Un parque industrial que comprenda varios edificios, cada uno de los cuales pueda ser utilizado por separado, es un ejemplo de un activo apto en el que cada parte puede utilizarse mientras continúa la construcción de las demás. Por el contrario, un ejemplo de un activo apto que ha de terminarse por completo antes de poder utilizar cualquiera de sus partes es una planta industrial en la que vayan a llevarse a cabo varios procesos secuenciales en distintas partes de las que conste, como es el caso de una planta de laminación de acero.

## Información a revelar

---

- 26** La entidad revelará:
- (a) el importe de los costes por intereses capitalizados durante el ejercicio, y
  - (b) el tipo de capitalización utilizado para determinar el importe de los costes por intereses susceptibles de capitalización.

## Disposiciones transitorias

---

- 27** Cuando la aplicación de esta Norma constituya un cambio de política contable, la entidad aplicará la Norma a los costes por intereses relacionados con los activos aptos cuya fecha de inicio de la capitalización se corresponda con la fecha de entrada en vigor o una fecha posterior.

- 28 Sin embargo, la entidad podrá designar cualquier fecha anterior a la de la entrada en vigor y aplicar la Norma a los costes por intereses relacionados con todos los activos aptos cuya fecha de inicio de la capitalización se corresponda con dicha fecha o una fecha posterior.**
- 28A El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2015-2017*, publicado en diciembre de 2017, modificó el párrafo 14. La entidad aplicará las modificaciones a los costes por intereses que haya asumido a partir del comienzo del ejercicio anual en el que aplique por primera vez tales modificaciones.

## **Entrada en vigor**

---

- 29 Las entidades aplicarán esta Norma a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la Norma desde una fecha anterior al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.
- 29A El documento *Mejoras de las Normas e Interpretaciones*, publicado en mayo de 2008, modificó el párrafo 6. Las entidades aplicarán la modificación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica la modificación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 29B La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 6. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 9.
- 29C La NIIF 16, publicada en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 16.
- 29D El documento *Mejoras anuales de las NIIF, Ciclo 2015-2017*, publicado en diciembre de 2017, modificó el párrafo 14 y añadió el párrafo 28A. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

## **Derogación de la NIC 23 (revisada en 1993)**

---

- 30 Esta Norma reemplaza a la NIC 23 *Costes por intereses*, revisada en 1993.