

Vida útil y vida económica del inmovilizado material (MCC, NRV 2.^a y NRV 3.^a)

Análisis de la consulta 8 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF-

Extracto

| Análisis sobre la amortización aplicable a una instalación hotelera que ha sido edificada en un terreno clasificado como suelo no urbanizable, previa autorización administrativa.

Consulta 8

Sobre el criterio de amortización aplicable a una instalación hotelera, con aula taller, salón para conferencias, etcétera, que ha sido edificada en un terreno clasificado como suelo no urbanizable, previa autorización administrativa en los términos que se indican a continuación.

Respuesta

El consultante ha recibido, previa tramitación del oportuno expediente administrativo, una declaración de interés comunitario para la atribución del uso y aprovechamiento de un suelo no urbanizable, durante un plazo de vigencia de 25 años. A cambio, el consultante tendrá que pagar a la Administración un canon anual, actualizable anualmente conforme a la variación del índice de precios al consumo.

Sobre la base de esta autorización, el consultante ha edificado una instalación hotelera. Además del canon, el consultante se compromete a cesar en el uso o aprovechamiento del suelo y a demoler y desmantelar las instalaciones construidas con reposición de las cosas a su estado inicial al término de los 25 años, sin perjuicio de las posibles prórrogas legales.

La consulta versa sobre el criterio a seguir para amortizar el inmovilizado material afecto a la instalación hotelera.

La vida útil se define en el punto 10, «Valor residual», del apartado 6, «Criterios de valoración», del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

En relación con la amortización, en el apartado 2.1, «Amortización», de la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», del PGC se señala lo siguiente:

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Por otro lado, en la letra h) de la NRV 3.^a, «Normas particulares sobre el inmovilizado material», en lo que atañe a la amortización de las inversiones realizadas en locales arrendados, se expresa que:

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evi-

dencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

En desarrollo de estos criterios, en la Norma Segunda, «Valoración posterior», de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, apartado 3, «Amortización», subapartado 3.3, «Vida útil», se introducen las siguientes aclaraciones:

3.3. Vida útil

1. Vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo; y en el de las inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso, la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

2. Se entiende por vida útil, por tanto, el periodo durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo.

3. Se trata de un periodo estimado que se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan los siguientes:

- a) El uso y desgaste físico esperado.
- b) La obsolescencia técnica o comercial.
- c) Los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

A la vista de todos estos antecedentes, en el caso que nos ocupa, la vida útil de las instalaciones será la duración del plazo por el que se ha autorizado el uso o aprovechamiento del suelo, incluidas las posibles prórrogas legales cuando exista evidencia de que esta ampliación se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo. En caso contrario, se tomará esta última como plazo de amortización.

La razón que sostiene este criterio es identificar el periodo durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo, en términos similares a lo que sucede con los activos sometidos a reversión, o en las inversiones en locales arrendados, cuando la vida económica de estos activos excede el periodo de aprovechamiento económico por causa de la existencia de un plazo límite para su explotación inferior a la vida económica de los activos.

Ejemplo

Aragonesa de Construcciones, SA (ARACONSA) ha obtenido en 1 de enero de X1 del Gobierno de Aragón el derecho al uso y aprovechamiento de unos terrenos no urbanizables. De acuerdo con el expediente administrativo, ARACONSA se compromete a pagar 100.000 um anuales al final de cada ejercicio (actualizadas anualmente al IPC) durante 25 años, plazo durante el que puede hacer uso del suelo. Se prevé además la posibilidad de prorrogar la licencia por un plazo de 5 años, hecho que ARACONSA considera probable que se produzca.

ARACONSA ha iniciado la construcción de un edificio (hotel) con sus propios medios, el cual se ha comprometido a demoler trascurridos los 25 años de vigencia del acuerdo. La construcción concluye el 30 de junio de X1, teniendo un coste de 14.850.000 um. Se estiman unos gastos de desmantelamiento y derribo de 150.000 um, ya actualizados al 3 % a 30 de junio de X1.

Se pide:

Contabilizar lo que proceda en X1.

Solución

A 30 de junio de X1, por la conclusión de la construcción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	15.000.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		14.850.000
143	Provisión por desmantelamiento del inmovilizado material		150.000

A 31 de diciembre de X1, por la amortización de la construcción:

- Plazo de vigencia restante de la concesión 24,5 años
- Plazo de prórroga 5 años
- Total 29,5 años

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (15.000.000/29,5)	508.474,58	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		508.474,58



A 31 de diciembre de X1, por la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gasto financiero por actualización de provisiones [150.000 × (1,03 ^{0,5}) – 150.000]	2.233,37	
143	Provisión por desmantelamiento del inmovilizado material		2.233,37

Por el pago del canon anual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000