

¿Como distinguir un gasto de una inversión de inmovilizado?

En nuestra profesión como auditores, se nos plantean constantemente estas cuestiones. Por ejemplo, una bodega tiene una prensa de molturación que consta de varios elementos: chasis, cuba, membrana, rodamientos, etc. Pues bien, la prensa tiene una vida útil estimada de 12 años y al tercer año de la adquisición se cambian los rodamientos viejos desgastados por otros nuevos. Y al quinto año se sustituyen los reductores antiguos por otros nuevos. Y como suponen desembolsos significativos, en contabilidad no figuran como gastos de mantenimiento, sino como inversión.

¿Es esto correcto? Pues bien, veamos lo que indica la normativa contable. Para ello, debemos recurrir a 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:**

“2.1 Reparación y conservación del inmovilizado material. 1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado. 2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

....

En el caso de que un elemento del inmovilizado material haya de someterse de manera periódica a inspecciones generales, con independencia de que los elementos afectados sean sustituidos o no, en la fecha en que se produzca la incorporación del activo al patrimonio de la empresa se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección.

Este componente se amortizará durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión. Cuando se realicen los trabajos, el coste de la inspección se reconocerá como mayor valor del inmovilizado material, que a su vez será objeto de amortización hasta que se produzca la siguiente revisión, dándose de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

.....

2.2 Renovación del inmovilizado material. 1. La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

2. La renovación del inmovilizado, se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta Resolución.

d) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material. 1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva. 2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva. 3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.”

Resumiendo, para que se pueda considerar una inversión y no un gasto de mantenimiento se debe producir una renovación o una ampliación o mejora. Veamos casos concretos:

A) Renovación. Por ejemplo, una empresa de transporte internacional amortiza los camiones en 5 años porque en ese tiempo le ha hecho 1.000.000 Km y tienen el motor fundido. Pero si le cambia el motor, pueden durar otros cinco años más. En ese caso el cambio de motor es una inversión, porque aumenta la vida útil del camión: pasa de 5 a 10 años.

Y lo que procede, desde el punto de vista contable, es dar de baja el elemento sustituido (coste y amortización acumulada) y dar de alta el nuevo. Tomando como ejemplo el camión, asumamos lo siguiente:

| <u>Descripción</u> | <u>Coste</u> |
|--------------------------------------|----------------------|
| Coste inicial del motor | 20.000 |
| Coste resto del elemento | 40.000 |
| <u>Coste total del camión</u> | <u>60.000</u> |
| Coste nuevo motor | 22.000 |

Si cambiamos el motor a los 5 años, debería estar totalmente amortizado y el juego de asientos contables a realizar sería el siguiente:

| <u>Descripción</u> | <u>Cuenta</u> | <u>Debe</u> | <u>Haber</u> |
|---------------------------------------------------|---------------|----------------------|----------------------|
| Amortización acumulada elementos de transporte | 2818xx | 20.000 | |
| Elementos de transporte | 218xxx | | 20.000 |
| <u>Por la baja del elemento sustituido</u> | | <u>20.000</u> | <u>20.000</u> |
| Elementos de transporte | 218xxx | 22.000 | |
| Tesorería | 572xxx | | 22.000 |
| <u>Por el alta del nuevo elemento</u> | | <u>22.000</u> | <u>22.000</u> |

Por el contrario, la sustitución de los neumáticos o el disco de freno por desgaste no es una renovación sino un gasto de mantenimiento consistente en la sustitución de una pieza usada por otra nueva para “mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento”, tal como indica la norma contable.

En casos de duda, un aspecto esencial es la consideración del aumento de vida útil del bien:

- ✓ ¿El cambio de motor aumenta la vida útil del camión? Si. Pues entonces es una inversión.
- ✓ ¿El cambio de neumáticos aumenta la vida útil? No, sino que es un gasto necesario para seguir funcionando y poder mantener, que no aumentar, la vida útil inicial fijada en 5 años.

Lo anterior es aplicable a lo expuesto al inicio de este artículo: el cambio de rodamientos, reductores y cualquier otro elemento de una prensa de vendimia no se puede considerar una inversión, sino gastos de mantenimiento consistentes en sustituir elementos antiguos por otros nuevos para mantener la vida útil del bien y su productividad.

B) Ampliación o Mejora. Como su nombre indica, supone una ampliación o mejora de la capacidad productiva. Por ejemplo, si como consecuencia de la incorporación de un módulo auxiliar a una máquina, esta pasa de procesar 1.000 unidades por hora a hacerlo a 1.500 unidades, en ese caso, el coste del citado módulo se debe considerar una inversión.

Grandes reparaciones: Asumamos que adquirimos un depósito de hierro que debemos recubrir de pintura epoxidica para evitar el contacto directo con el vino o mosto, dado que, en caso contrario, se deterioraría el producto. Y sabemos que el depósito dura 30 años, si bien la pintura hay que reponerla cada 6.

El importe de la pintura en el año 6 ¿Es un gasto o una inversión? Pues bien, la norma indica que, en aquellos casos en que periódicamente se deban producir reparaciones extraordinarias por inspecciones o por la propia naturaleza del bien, “en la fecha en que se produzca la incorporación del activo al patrimonio de la empresa se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección. Este componente se amortizará durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión. Cuando se realicen los trabajos, el coste de la inspección se reconocerá como mayor valor del inmovilizado material.”

En nuestro ejemplo, del coste total del depósito deberíamos segregar el importe de la pintura. Ésta, se amortizaría en 6 años y el resto en 30. En el sexto año, el coste de la nueva pintura se consideraría una inversión.