Mejoras capitalizables vrs. gastos operativos

Por Erik Ramírez V., CPA, MAF, MFI

Recientemente en sentencia RES. 001003-F-S1-2017 de la Sala I, los magistrados han analizado el caso de una entidad que realizó desembolsos para la mejora de activos fijos en su infraestructura.

Según se deriva del caso, la DGT consideró esos pagos como activos capitalizables rechazando el gasto inmediato y reconociéndolos como gasto por depreciación, desgaste usual por el uso continuado del bien.

La Sala I indica que luego del análisis de los desembolsos y el fin que tuvieron estos para la reparación o mantenimiento de los activos fijos actuales, estos no generan aumento de valor en el inmueble o bien consisten en desembolsos que por sí mismos generen rentas futuras.

Los desembolsos son considerados por la Sala I como necesarios para el funcionamiento normal de los activos que ya existen.

Dijo la DGT

*…se dedujeron gastos que no procedían respecto a los gastos de mantenimiento de colegio, material eléctrico y depreciación, no procedían en virtud de que los mismos corresponden a mejoras realizadas en las instalaciones de Country Day, lo cual incrementa su rendimiento y vida útil y no a gastos de mantenimiento o reparaciones, por lo que dichos gastos deben depreciarse por el resto de la vida útil del activo, y no registrarse como gastos deducibles del período…*

De acuerdo con lo anterior la DGT consideró que los desembolsos aumentaban el rendimiento y la vida útil de estos, pero es extraño lo que indica respecto de que ¨aumenta su vida útil¨, pero luego dice: ¨deben capitalizarse y depreciarse por el resto de su vida útil¨, entonces no es que la incrementaba? ¿Se refiere al resto de la vida útil que venia aplicando el contribuyente?, es una incongruencia respecto al motivo para que los pagos sean vistos como aumentos en la vida del activo, recordemos que la vida útil que se aplica de acuerdo con el Anexo del RLISR se entiende como la autorizada a no ser que el contribuyente haya solicitado una diferente, de ahí que el resto de su vida útil es por lo que le falta de acuerdo con la autorizada, es decir no hay una nueva vida útil.

Es menester recordar también para este análisis y del cual la sentencia al parecer lo omite, citar lo que indican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), respecto al reconocimiento de un activo que hace la distinción para el reconocimiento de un gasto.

Indica el Marco Conceptual de las NIIFs (MC), que un activo se reconocerá si el desembolso generará beneficios económicos en más de un periodo contable, usualmente 12 meses.

Si bien la determinación de un desembolso como gasto o un activo puede ser difícil de distinguir, lo que me parece claro es que el desembolso plenamente identificable constituye un activo nuevo, adición y no un simple gasto que lo busca es mantener el activo actual en funcionamiento.

Si por ejemplo en una entidad manufacturera en la que se tienen maquinas en funcionamiento las 24 horas del día, y estos activos para que estén en funcionamiento adecuado requieren cuidados y e insumos, como aceite, agua, cambio de ciertas partes que por el uso normal de desgastan y que además el cambio de las partes es recurrente, tales pagos deberían ser mantenimiento y por ende gasto.

Así también la NIC 16, indica sobre lo que podría ser considerado como mantenimiento, relevante observar que la norma habla de pequeños componentes, el problema parece surgir cuando la DGT observa desembolsos de montos significativos en los activos fijos que tienden a verse como adiciones y no simples reparaciones.

*12 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento.*

*Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.*

En concreto es necesario determinar si la reparación o mantenimiento de un activo efectivamente generará beneficios a la entidad en mas de un periodo fiscal o bien los arreglos o remodelaciones se agotarán rápidamente por el uso, el clima, la actualización tecnológica.