

Norma Internacional de Contabilidad nº 23

Costes por intereses

Principio básico

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

Alcance

- 2 Esta Norma se aplicará por la entidad en la contabilización de 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 No se requiere que la entidad aplique esta Norma a los costes por intereses directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de:
- (a) activos aptos valorados al valor razonable, por ejemplo un activo biológico que esté dentro del alcance 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, en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.**
- Un *activo apto*, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.**
- 6 Los costes por préstamos pueden incluir:
- (a) el gasto por intereses calculado utilizando el método del tipo de interés efectivo tal como se describe en la NIIF 9;
 - (b) [eliminado]
 - (c) [eliminado]
 - (d) los intereses 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 como ajustes de los costes por intereses.
- 7 Dependiendo de las circunstancias, cualquiera de los siguientes podrían ser activos aptos:
- (a) existencias
 - (b) fábricas de manufactura

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

Los activos financieros, así como las existencias que son manufacturadas o producidas de cualquier otra forma en periodos 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, construcción o producción de activos aptos, como parte del coste de dichos activos. La entidad deberá reconocer otros costes por intereses como gasto en el ejercicio en que se hayan incurrido en ellos.**
- 9 Los costes por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, se incluyen en el coste de dichos activos. Estos costes por intereses se capitalizarán, como parte del coste del activo, siempre que sea probable que den lugar a beneficios económicos futuros para la entidad y puedan ser medidos con suficiente fiabilidad. Cuando la entidad aplique la NIC 29 *Información financiera en economías hiperinflacionarias*, reconocerá como gasto la parte de los costes por intereses que compensa la inflación durante el mismo ejercicio, de acuerdo 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, construcción o producción de un activo apto son aquellos costes por intereses que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo correspondiente. Cuando la entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un determinado activo apto, los costes por intereses relacionados con el activo en cuestión pueden ser fácilmente identificados.
- 11 Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos concretos y activos aptos, para determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esta dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de entidades utiliza una gama variada de instrumentos de deuda para obtener financiación, a diferentes tipos de interés, y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades del grupo. También pueden surgir dificultades cuando se usan préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y cuando se producen fluctuaciones en los tipos de cambio. Como resultado de lo anterior, la determinación del importe de los costes por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto resulta difícil y se requiere la utilización del juicio profesional para realizarla.
- 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 mismos susceptible de capitalización, como los costes reales en los que haya incurrido por tales préstamos durante el ejercicio, menos los rendimientos conseguidos por la inversión temporal de tales fondos.**
- 13 Según los acuerdos financieros relativos a los activos aptos, podría suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en los correspondientes costes por intereses, antes de que los mismos sean usados total o parcialmente para efectuar desembolsos en el activo en cuestión. En tales circunstancias, la totalidad o una parte de los fondos a menudo se invierten temporalmente a la espera de efectuar los desembolsos correspondientes en el citado activo. Para determinar la cuantía de los costes por intereses susceptibles de ser capitalizados durante un ejercicio, se deducirá de los costes por intereses incurridos cualquier rendimiento obtenido por tales fondos.
- 14 En la medida en que los fondos de la entidad procedan de préstamos genéricos y los utilice para obtener el activo apto, la misma determinará el importe de los costes por intereses susceptible de ser capitalizado aplicando un tipo de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. El tipo de capitalización será la media ponderada de los costes por intereses aplicables a todos los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el ejercicio. Sin embargo, la entidad excluirá de este cálculo los costes por intereses aplicables a préstamos recibidos específicamente para financiar el activo apto hasta que se**

completan todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar ese activo para el uso al que está destinado o para venta. El importe de los costes por intereses que la entidad capitalice durante el ejercicio no excederá del total de los costes por intereses en que haya incurrido durante ese mismo ejercicio.

- 15 En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la dominante y sus dependientes al calcular la media ponderada de los costes por intereses; en otros casos será adecuado 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 su importe recuperable o su valor neto realizable, el importe en libros se reducirá o dará de baja de acuerdo con las exigencias de otras Normas. En ciertos casos, el importe reducido o dado de baja se recupera y se puede reponer en cuentas, de acuerdo con las citadas Normas.

Inicio de la capitalización

- 17 **La entidad comenzará la capitalización de los costes por intereses como parte de los costes de un activo apto en la fecha de inicio. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumple por primera vez todas y cada una de las siguientes condiciones:**

- (a) **incurrir en desembolsos en relación con el activo;**
- (b) **incurrir en costes por intereses; y**
- (c) **llevar 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 incluyen únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que devenguen intereses. El importe de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas 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, constituye por lo general una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar 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 algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también 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, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición. Por ejemplo, los costes por intereses en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los ejercicios en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costes por intereses en los que se incurre mientras los terrenos adquiridos para construir sobre ellos se mantienen inactivos, sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

- 20 **La entidad suspenderá la capitalización de los costes por intereses durante los ejercicios en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si estos ejercicios se extienden en el tiempo.**

- 21 La entidad puede incurrir en costes por intereses durante un periodo extenso en el que están interrumpidas las actividades necesarias para preparar un activo para su uso deseado o para su venta. Tales costes son de tenencia de activos parcialmente terminados y no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, la entidad no interrumpirá normalmente la capitalización de los costes por intereses durante un periodo en el que se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. La entidad no suspenderá la capitalización

de costes por intereses por causa de un retraso temporal necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para el uso al que está destinado o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante el ejercicio en que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, si tal nivel es normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

Fin de la capitalización

- 22 La entidad cesará la capitalización de los costes por intereses cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que está destinado o para su venta.**
- 23 Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.
- 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 restantes, dicha entidad cesará la capitalización de los costes por intereses cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para el uso al que está destinada o para su venta.**
- 25 Un parque industrial que comprenda varios edificios, cada uno de los cuales puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo apto donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Por el contrario, un ejemplo de activo apto que necesita terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse es una planta industrial en la que deben llevarse a cabo varios procesos secuenciales en las distintas partes de que consta, como es el caso de una factoría de producción 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.**

Disposición transitoria

- 27 **Si la aplicación de esta Norma representa un cambio en las políticas contables, la entidad aplicará esta Norma a los costes por intereses relacionados con los activos aptos cuya fecha de inicio de la capitalización sea la fecha de entrada en vigor o posterior.**
- 28 **Sin embargo, la entidad puede designar cualquier fecha anterior a la de su entrada en vigor y aplicar la Norma a los costes por intereses relacionados con todos los activos aptos para los que la fecha de inicio de la capitalización sea dicha fecha u otra posterior.**
- 28A El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2015-2017*, publicado en diciembre de 2017, modificó el párrafo 14. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los costes por intereses en que hayan incurrido a partir del comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe en el que la entidad aplique por primera vez esas modificaciones.

Fecha de vigencia

- 29 **La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase la Norma desde una fecha anterior al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.**
- 29A El párrafo 6 fue modificado por el documento *Mejoras de las Normas e Interpretaciones* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un ejercicio que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 29B La NIIF 9 emitida en julio de 2014 modificó el párrafo 6. Las entidades aplicarán esa modificación cuando apliquen la NIIF 9.
- 29C La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Las entidades aplicarán esa 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 esas modificaciones a los ejercicios anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.

Derogación de la NIC 23 (revisada en 1993)

- 30 Esta Norma deroga la NIC 23 *Costes por intereses* revisada en 1993.