

## **Consulta 1**

**Sobre la procedencia y, en su caso, la forma de amortizar y dotar los fondos de reversión destinados a cubrir determinadas inversiones de las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, tales como los movimientos de tierras, las obras de fábrica, puentes y viaductos.**

### **Respuesta**

Las sociedades que desarrollan sus actividades en régimen de concesión administrativa durante un periodo de tiempo determinado, generalmente quedan obligadas a revertir sin contrapartida alguna y en perfecto estado de uso, al organismo público concedente, las inversiones que han llevado a cabo para explotar la concesión.

Así pues, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad, estas sociedades deberán recoger todos los gastos de la explotación incluida la amortización que los activos revertibles sujetos a depreciación puedan sufrir, así como registrar un gasto específico más, destinado a dotar un fondo de reversión, que en definitiva es la pérdida que se estima sufrirá la sociedad al revertir a la Administración Concedente el citado bien. Dicho fondo debe cubrir el valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión más los gastos que sea preciso efectuar para llevarla a cabo.

La situación de las sociedades concesionarias de autopistas coincide plenamente con la descrita anteriormente y, en consecuencia, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, incorporan en su quinta parte como una de sus novedades más características la norma de valoración 20ª relativa al fondo de reversión.

La mencionada norma de valoración establece que la dotación al fondo de reversión se considerará un gasto del ejercicio y que, atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos, se efectuará sistemáticamente de acuerdo con los ingresos previstos.

Por otra parte, considerando que el fondo de reversión tiene que cubrir el valor neto contable de los activos revertibles en el momento de la reversión más el importe de los gastos que se estimen necesarios para entregar dichos activos en las condiciones de uso establecidas en el contrato de concesión, la norma de valoración determina también qué debe entenderse por valor neto contable de los activos a revertir.

A estos efectos, la propia norma señala que cuando los activos a revertir tengan la consideración de depreciables desde un punto de vista técnico-económico, el cálculo del valor neto contable del bien a revertir se obtendrá minorando su precio de adquisición o coste de producción, en el importe de la correspondiente amortización acumulada en el momento de la reversión.

En este sentido, hay que indicar que tal y como se señala expresamente en la Introducción de las citadas normas de adaptación, el tratamiento contable de las amortizaciones de los activos objeto de concesión no ofrece particularidades dignas de mención, siguiéndose en el caso de los activos que tengan la consideración de depreciables, el mismo criterio del Plan General de Contabilidad (apartado 5 de la norma de valoración 2º Inmovilizado material, que ha sido desarrollado en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material). De esta forma, el concepto de amortización afecta a los bienes depreciables y se identifica con la pérdida de valor sistemática de estos bienes durante su vida útil, como consecuencia de su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarles.

A partir de las consideraciones anteriores, las sociedades concesionarias de autopistas en relación con cualquiera de sus activos que tenga la consideración de revertibles, deben proceder a imputar su coste total en el periodo concesional, debiéndose analizar desde un punto de vista técnico la depreciabilidad o no de cada activo, de forma que:

- Cuando se trate de un bien depreciable dicha imputación se realizará en parte mediante las amortizaciones practicadas (consecuencia de su depreciación) y en parte dotando el fondo de reversión (pérdida estimada de la reversión del citado bien).
- Si el bien no se deprecia por su funcionamiento, uso y disfrute o, en su caso, por obsolescencia, la imputación total de su coste al periodo concesional se efectuará dotando exclusivamente el fondo de reversión (pérdida estimada de la reversión del bien).

Respecto a la depreciabilidad de ciertas inversiones concretas, hay que indicar que este Instituto sólo puede establecer los criterios generales sobre el tratamiento contable aplicable a los distintos tipos de activos a que se ha hecho referencia, debiendo valorarse los casos concretos con criterios técnicos por expertos en la materia en función de la naturaleza de las inversiones, cuya consideración deberá ser homogénea para todas las empresas de este sector. Así, en relación con los casos concretos suscitados en la consulta, se indica:

- "Los movimientos de tierras", con carácter general se registran como mayor precio de adquisición del terreno (en su caso, formando parte de la inversión en autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje) en el que se realizan, en tanto se considera que incrementan su valor y que tienen un carácter no depreciable. Así, la norma de valoración tercera de las citadas normas, en su apartado a), señala:

*"a) Solares sin edificar.- Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición."*

No obstante, habrá que distinguir claramente dentro de cada operación lo que es mero movimiento de tierras o preparación de éstas, frente a lo que podría ser una edificación ya que en este último caso estaríamos ante un bien de naturaleza distinta al terreno aunque se halle íntimamente unido a éste.

- Las construcciones (obras de fábrica, puentes, viaductos, etc.) en la medida que poseen una vida útil limitada, por lo que se deprecian en el tiempo (aunque pueda ser de forma muy dilatada), teniendo presente el principio de importancia relativa, deberán amortizarse en el plazo de la concesión por la parte que les corresponda de vida útil y dotar por el resto un fondo de reversión que recogerá el valor neto contable previsible que tendrá el bien en el momento de la reversión más los gastos necesarios para llevarla a cabo.

Conviene precisar que, como ya se ha venido indicando, la depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación deberán justificarse bajo dicho planteamiento, por lo que no son admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados que pudieran afectar.

Por último, debe señalarse que la promulgación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, no ha introducido ningún cambio respecto a los criterios de amortización de estas inversiones, por lo que si una empresa modifica el tratamiento seguido en ejercicios anteriores en relación con la recuperación del valor contable de estos bienes, sin que pueda calificarse como un cambio de estimación de los parámetros básicos para cuantificar la amortización, deberá aplicar lo establecido en la norma de valoración 22ª de la citada adaptación en relación con los "cambios de criterio contable" o "errores",

es decir, registrar el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos al inicio del ejercicio como un resultado extraordinario e indicarlo y justificarlo claramente en la memoria.