

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 21/2003
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ
JAVIER ROMANO APARICIO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 48, 12-2001. Consulta 6

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias, sin acuerdo de la Junta General de Accionistas para reducción de capital, si bien el órgano de administración acuerda que en el ejercicio siguiente propondrá a la Junta la reducción de capital.

Respuesta:

Al respecto cabe indicar que, de acuerdo con la doctrina emanada de este Instituto, para un caso que se entiende similar desde la perspectiva del empleo de ciertas calificaciones que devienen del campo jurídico, como es la ampliación de capital, sólo se considera como tal cuando se cumplan todas las formalidades que el ordenamiento jurídico impone para ello, tal y como se expresó en la consulta número 7 del BOICAC número 37. De conformidad con el criterio allí recogido, debe considerarse que si el requisito que debe afectar a una acción propia para que forme parte de los fondos propios, como partida minoradora, no se cumple, debe tratarse como un activo, y sólo cuando cumpla los requisitos establecidos en nuestra legislación mercantil, en particular el artículo 170 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, es cuando se puede calificar como fondos propios. Dicho aspecto preserva la calificación de una partida que está sometida a ciertos condicionamientos jurídicos, ya que, en otro caso, se perjudicaría tal calificación y estaría sometida al propósito del mismo órgano que formula las cuentas anuales.

EJEMPLO:

Enunciado:

El Consejo de Administración de la sociedad BRITENFIELD, S.A. está estudiando la posibilidad de proceder a una reducción de capital ya que la cifra de capital social, que asciende a 50 millones de euros (5 millones de acciones de 10 euros de valor nominal), resulta excesiva para la dimensión actual de la sociedad.

Ante la caída de la cotización de la Bolsa, el Presidente del Consejo de Administración decide adquirir en Bolsa el 25 de febrero de 20X2 un paquete de 100.000 acciones propias por un valor de 1.400.000 euros.

En el ejercicio 20X3, el Consejo de Administración propone a la Junta General de Accionistas una reducción de capital del 5% del valor nominal del capital con cargo a beneficios, para lo cual se procedería a la adquisición del número de acciones necesarias para dar cumplimiento a dicho mandato, a un precio unitario de 16 euros/acción. La Junta aprueba el acuerdo de reducción de capital, procediéndose a la adquisición y posterior reducción de capital durante el mes de julio de 20X3 por los importes y valores previstos.

SE PIDE:

Anotaciones contables derivadas de la anterior información.

Solución:

El 25 de febrero de 20X2, por la adquisición de las acciones propias, que, aunque son para una futura reducción, dado que aún no se ha aprobado el acuerdo de reducción, según la Consulta del ICAC, no pueden considerarse como adquiridas para tal fin.

<p>1.400.000 Acciones propias en situaciones especiales (198) (100.000 × 14)</p>	x	<p>a Bancos, c/c a la vista (572) 1.400.000</p>
	x	

Como las acciones según la consulta no pueden considerarse como adquiridas para reducción de capital, habrá que dotar la Reserva para acciones propias. Además, la Ley de Sociedades Anónimas exige, para que no haya que dotar la reserva, que la adquisición se haga «en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General de Accionistas».

<p>1.400.000 Reservas voluntarias (117)</p>	x	<p>a Reserva para acciones propias (115) 1.400.000</p>
	x	

.../...

En el mes de julio de 20X3, cuando la Junta General de Accionistas aprueba la reducción de capital:

Número total de acciones a amortizar: $5\% \times 5.000.000$	250.000
Número de acciones que tiene BRITENFIELD en su poder	100.000
Número de acciones que BRITENFIELD tiene que comprar ...	150.000
Importe de la adquisición: 150.000×16	2.400.000

2.400.000	Acciones propias para reducción de capital social (199)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	2.400.000
_____	x _____	

y por la reclasificación de las acciones compradas en 20X2:

1.400.000	Acciones propias para reducción de capital social (199)	
	a Acciones propias en situaciones especiales (198)	1.400.000
_____	x _____	

Por la anulación de la Reserva para acciones propias, al haberse producido ya el acuerdo de aprobación de la reducción de capital por la Junta General de Accionistas (requisito exigido para no tener que dotar la provisión):

1.400.000	Reserva para acciones propias (115)	
	a Reservas voluntarias (117)	1.400.000
_____	x _____	

Por la reducción de capital:

2.500.000	Capital social (100)	
1.300.000	Reservas voluntarias (117)	
	a Acciones propias para reducción de capital social (199)	3.800.000
_____	x _____	

Al ser con cargo a beneficios la reducción de capital:

2.500.000	Reservas voluntarias (117)	
	a Reserva por capital amortizado (118)	2.500.000
_____	x _____	

BOICAC núm. 40, 12-1999. Consulta 3**SUMARIO:**

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 período 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 (PGC) 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 20.^a 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 PGC (apdo. 5 de la norma de valoración 2.^a 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 tengan la consideración de revertibles, deben proceder a imputar su coste total en el período 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 período 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 3.^a 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 PGC 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 22.^a 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.

EJEMPLO:

Enunciado:

A comienzos del año 20X0 la Administración decide recuperar un viejo ferrocarril de alta montaña en el Pirineo Aragonés con fines turísticos y la construcción de estación de esquí. Para ello se aprueba una partida presupuestaria que permite la recuperación del trazado así como la infraestructura correspondiente a la vía, para la cual se adapta un modelo tipo cremallera. Las obras se ejecutan durante el año 20X0 finalizándose en el mes de julio del año 20X1.

.../...

.../...

En cuanto a la explotación de la línea se realizará mediante una concesión administrativa que le es adjudicada a la empresa FERROCARRILES DE ALTA MONTAÑA, por un importe de 12.000.000 de euros y una duración de 30 años a partir del 1 de enero del año 20X2. En las condiciones establecidas en la concesión se establece que el concesionario debe adquirir el material rodante y encargarse de la construcción de la terminal en la parte final de la línea. Estos activos revertirán a la Administración a la terminación de la concesión.

Durante el año 20X1 FERROCARRILES DE ALTA MONTAÑA realiza las siguientes operaciones:

- Al inicio del ejercicio se adquiere el terreno en el que se construirá la terminal por importe de 510.000 euros.
- Se encarga la construcción de 4 unidades de material móvil a una empresa suiza especializada en la construcción de este tipo de trenes por un valor total de 2.000.000 de euros; el material es entregado al final del año. La vida útil de este tipo de activos es de 40 años.
- Se realiza la construcción de la estación por un valor total de 1.500.000 euros. Se estima una duración para el edificio de 60 años.
- Se estima que los gastos de la reversión ascenderán a 90.000 euros.

La explotación de la actividad se inicia en la fecha prevista, esto es, el 1 de enero del año 20X2, fecha en la que se abona a la Administración el importe de la concesión administrativa.

SE PIDE:

Principales anotaciones contables de las operaciones anteriores, si se estima una generación de ingresos de explotación regular a lo largo de la duración de la concesión y se sabe que los gastos reales de la reversión han sido de 100.000 euros.

Solución:

AÑO 20X1

Por la adquisición de los terrenos:

510.000	Terrenos y bienes naturales (220)	
	a Tesorería (57) o Contrapartidas (--)	510.000
	x	

.../...

.../...

Por las certificaciones de la obra recibidas durante el año:

1.500.000	Construcciones en curso (231)		
		a Tesorería (57) o Contra- partidas (--)	1.500.000
_____		x _____	

Por la terminación de la construcción:

1.500.000	Construcciones (221)		
		a Construcciones en curso (231)	1.500.000
_____		x _____	

Por la adquisición del material rodante:

2.000.000	Elementos de transporte (228)		
		a Tesorería (57) o Contra- partidas (--)	2.000.000
_____		x _____	

AÑO 20X2

Al inicio del año 20X2 por el pago correspondiente al importe de la concesión administrativa:

12.000.000	Concesiones administrativas (211)		
		a Tesorería (57)	12.000.000
_____		x _____	

AL FINAL DE LOS AÑOS 20X2.....20X31

Por la amortización de la inversión relativa al importe de la concesión, la cual se realiza en función de la duración de la misma, y que representa una cuota anual de: 12.000.000/30 años = 400.000 euros/año.

400.000	Amortización del inmoviliza- do inmaterial (681)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado inmate- rial (281)	400.000
_____		x _____	

.../...

.../...

En cuanto al resto de los activos utilizados tenemos que los *terrenos* son un activo no depreciable, por lo que, al estar afectos a una concesión y ser revertibles, la recuperación de esta inversión se realizará a través del Fondo de reversión, el cual deberá alcanzar la cuantía del importe de los terrenos (510.000 euros) al final del año 20X31. La dotación a este fondo se realiza en función de los ingresos y al ser éstos constantes implicará el siguiente asiento al final de cada uno de los años mencionados:

<p>17.000 Dotación al fondo de reversión (690)</p>	<p>a Fondo de reversión, terrenos (144) 17.000 (510.000 / 30)</p>
_____	x _____

Con respecto a las *construcciones*, la amortización de las mismas se realizará en función de su vida útil, es decir, en 60 años, por lo que al final de los años 20X2 al 20X31 se realizará el siguiente asiento:

<p>25.000 Amortización del inmovilizado material (682) (1.500.000 / 60)</p>	<p>a Amortización acumulada del inmovilizado material, construcciones (282) 25.000</p>
_____	x _____

Además del asiento anterior también hay que constituir un Fondo de reversión para este activo, ya que no se habrá podido recuperar la inversión a través de la amortización cuando se produzca la reversión. El Fondo de reversión necesario deberá alcanzar el valor neto contable del activo en el momento de la reversión más los gastos necesarios estimados para la misma. Esta dotación se realiza en función de los ingresos.

Valor neto contable construcciones al 31-12-20X31: 1.500.000 – 25.000 × 30 ...	750.000
Dotación anual: 750.000 / 30	25.000

<p>25.000 Dotación al fondo de reversión (690)</p>	<p>a Fondo de reversión, construcciones (144) 25.000</p>
_____	x _____

Para los *elementos de transporte*, también al final de los años 20X2 al 20X31, se realizará el asiento correspondiente a la amortización en función de su vida útil (40 años).

.../...

.../...

50.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i> (2.000.000 / 40)		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material, elementos de transporte (282)</i>	50.000
	_____ x _____		

Como en el caso de las construcciones, tampoco se recupera el importe de la inversión en elementos de transporte a través del proceso de amortización, ya que la vida útil de estos activos es superior a la duración de la concesión, por lo que en el mismo período hay que dotar el correspondiente Fondo de reversión.

Valor neto contable vehículos al 31-12-20X31: 2.000.000 – 50.000 × 30	500.000
Dotación anual: 500.000 / 30	16.667

16.667	<i>Dotación al fondo de reversión (690)</i>		
		<i>a Fondo de reversión, elementos de transporte (144)</i>	16.667
	_____ x _____		

En cuanto a los *gastos estimados* para la reversión, también desde final del año 20X2 al 20X31 se hará:

3.000	<i>Dotación al fondo de reversión (690)</i> (90.000 / 30)		
		<i>a Fondo de reversión, gastos (144)</i>	3.000
	_____ x _____		

FINALIZACIÓN DE LA CONCESIÓN 31-12-20X31

Al 31 de diciembre del año 20X31 y tras la realización de los asientos explicados anteriormente y en el momento inmediato anterior a la finalización de la concesión y reversión de los activos los saldos de las cuentas afectadas son los siguientes:

.../...

.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Terrenos y bienes naturales	510.000	Fondo de reversión, terrenos	510.000
Construcciones	1.500.000	Amortización acumulada del inmovilizado material, construcciones	750.000
Elementos de transporte	2.000.000	Fondo de reversión, construcciones	750.000
Concesiones administrativas	12.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material, elementos de transporte	1.500.000
		Fondo de reversión, elementos de transporte	500.000
		Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	12.000.000
		Fondo de reversión, gastos	90.000

Los asientos para registrar el proceso final son los siguientes:

Por la baja de las concesiones administrativas:

12.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)		
		a	Concesiones administrativas (211)
			12.000.000
_____	x	_____	

Por la baja de los edificios:

510.000	Fondo de reversión, terrenos (144)		
750.000	Amortización acumulada del inmovilizado material, construcciones (282)		
750.000	Fondo de reversión, construcciones (144)		
		a	Terrenos y bienes naturales (220)
			510.000
		a	Construcciones (221)
			1.500.000
_____	x	_____	

Por la baja de los elementos de transporte:

500.000	Amortización acumulada del inmovilizado material, elementos de transporte (282)		
---------	---	--	--

.../...

.../...		
1.500.000	Fondo de reversión, elementos de transporte (144)	
	a Elementos de transporte (228)	2.000.000
_____	x _____	
Por los gastos de la reversión:		
90.000	Fondo de reversión, gastos (144)	
10.000	Reparaciones y conservación (622)	
	a Tesorería (57)	100.000
_____	x _____	