

JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO
LUIS ALBERTO GRACIA GALLEGO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 50, junio de 2002. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre la obligatoriedad en la aplicación de 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, a las sociedades que realicen esta actividad y en concreto del criterio contenido en el apartado 3 de la norma de valoración 7.^a contenida en su quinta parte, relativo a los gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

Respuesta:

En primer lugar cabe decir que en el apartado segundo de la citada Orden se establece que: «será de aplicación obligatoria para todas las sociedades que de conformidad con la normativa vigente, realicen la actividad indicada». Sin perjuicio de lo anterior, en la disposición final segunda fija la entrada en vigor: «Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje serán obligatorias, en los términos previstos en el apartado segundo de esta Orden, para los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1998».

En este sentido y respecto a la obligatoriedad en la aplicación de la norma de valoración 7.^a, concretamente el contenido del apartado 3, que versa sobre la forma y circunstancias en que se activarán los gastos financieros correspondientes a la financiación de la actividad de estas sociedades, contenida en la quinta parte de las citadas normas de adaptación, en su introducción se establece que:

«De acuerdo con lo anterior, en primer lugar hay que señalar que el criterio general de contabilización para los gastos financieros producidos con posterioridad al momento en que cada tramo de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, se encuentra en condiciones de explotación, es que se imputen a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devenguen. Sin embargo, y dadas las características de estas sociedades concesionarias, el grupo de trabajo estudió el registro contable aplicable a los gastos financieros, de forma que pudieran imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias aquellos gastos financieros correlacionados con los ingresos que se producen. En síntesis, el problema planteado obliga a que en base al principio de correlación de ingresos y gastos, se pueda determinar un criterio de imputación a resultados de los citados gastos. En definitiva se trata de asociar la parte de los gastos financieros que se consideran relacionados con los ingresos producidos, teniendo siempre en cuenta que debe estar asegurada la recuperación vía precios (tarifa) de los gastos a que se ha hecho referencia, ya que de otro modo no sería posible aplicar el sistema considerado, produciéndose la imputación al ejercicio en que se devenga el gasto correspondiente».

Teniendo en cuenta lo anterior, la aplicación de la norma de valoración 7.^a, apartado 3, será obligatoria para el caso en que se cumplan las condiciones allí descritas, de tal forma que si no se dan tales circunstancias, se aplicará la norma general, no existiendo, por tanto, una opción de criterios, sino que cada uno resulta aplicable de acuerdo con las circunstancias establecidas para cada situación. La obligatoriedad surge de la necesidad en la existencia de un criterio normativo contable único, que permita la homogeneidad en la elaboración de las cuentas anuales, a fin de que reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Obligatoriedad que encuentra su reflejo en la introducción de las citadas Normas de Adaptación, al establecer que:

«En la presente Orden ministerial se incluye una disposición transitoria que contempla expresamente los casos que exigen una aplicación progresiva en el tiempo de las normas contables que ahora se aprueban, en el sentido de que si bien a este sector, como a cualquier otro tipo de empresas, le es aplicable el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, al establecerse en las presentes normas un criterio único para realizar las imputaciones a resultados de ciertos gastos específicos del sector, se regula un plazo máximo para que se adapten a dicho criterio».

EJEMPLO:

La autopista de los Pirineos, que discurre por la zona pre-pirenaica por comarcas correspondientes a Navarra, Aragón (Huesca) y Cataluña (Lleida y Girona), se construye por tramos. Estando en construcción los tramos de Pamplona-Yesa y Yesa-Berdún, se adjudica a la empresa CADUN, S.A., la concesión del tramo Berdún – Jaca. Se inicia el proyecto a comienzos del año 20X9 y se concluye en el 20X12. CADUN, S.A., inicia la explotación de dicho tramo a comienzos del 20X13.

.../...

.../...

Del Activo del Balance de Situación (1-01-20X13) de CADUN, S.A., se extraen las siguientes cuentas:

«225» «Inversiones en Autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje»	80.365.000 euros
(esta inversión está formada por)	
Estudios técnicos	520.000 euros
Proyectos	190.000 euros
Indemnizaciones	10.012.000 euros
Reposición servidumbres	3.005.000 euros
Construcción (40 Km)	64.035.000 euros
Gastos de dirección y administración .	1.001.000 euros
Gastos financieros devengados hasta la puesta en funcionamiento	1.602.000 euros

Esta inversión revertirá al Estado de acuerdo con la concesión.

Del Pasivo del Balance de Situación (1-01-20X13) de CADUN, S.A., se extraen las siguientes cuentas e información:

La inversión anterior se ha financiado, en gran medida, acudiendo al mercado de capitales. Otros préstamos se han obtenido directamente de entidades de crédito. El conjunto de estas aportaciones –66.000.000 euros– no es homogéneo respecto a vencimientos e intereses, y tiene este desarrollo:

«150» «Obligaciones y bonos garantizados»	18.000.000 euros
«152» «Obligaciones y bonos avalados por el Estado»	30.000.000 euros
«160» «Deudas l/p con empresas del grupo»	6.000.000 euros
«170» «Deudas l/p con entidades de crédito»	
«170.01» «Deudas interiores»	3.000.000 euros
«170.02» «Deudas exteriores con aval del Estado»	9.000.000 euros

Del Plan Económico Financiero se puede extraer la información básica que permite aplicar y desarrollar la norma 7.º, apartado 3.º de la 5.ª parte del «Plan General de Contabilidad de las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje» y que es la siguiente:

- La concesión es por 50 años (constitución del Fondo de Reversión).
- La financiación ajena –salvo renovaciones– se amortiza en 30 años (cuadros de amortización y saneamiento de gastos financieros)
- Los ingresos derivan de varias fuentes:
 - cta. 700 Ingresos por peajes (tarifas reguladas; estos ingresos representan el 80%).
 - cta. 756 Ingresos por cánones satisfechos por concesionarios de las distintas áreas de servicios en la vía de peaje.
 - cta. 759 Ingresos por otros servicios prestado eventualmente a los usuarios de la vía de peaje (grúa y talleres).

.../...

.../...

El saneamiento de los gastos financieros, una vez puesta en explotación la autopista, constituye el problema más específico en este tipo de sociedades.

NOTA. Para una más fácil aplicación de esta norma 7.º, apartado 3.º, se presenta un modelo simplificado para **relacionar** los gastos financieros derivados de la amortización de los empréstitos (30 años) con los ingresos por peaje durante el tiempo de la concesión (50 años), en una representación equivalente a 10 años (periodos) y unidades monetarias teóricas.

CUADRO DE INGRESOS Y GASTOS FINANCIEROS PARA TODO EL PERÍODO

Años	Gastos financieros	Plan económico financiero Ingresos previstos por Peaje-Tarifas	% por año sobre el total de Ingresos previstos
1.º	15 u.m.	10 u.m.	8,33
2.º	11 u.m.	10 u.m.	8,33
3.º	7 u.m.	11 u.m.	9,16
4.º	4 u.m.	11 u.m.	9,16
5.º	2 u.m.	12 u.m.	10,00
6.º	1 u.m.	12 u.m.	10,00
7.º	0,5 u.m.	13 u.m.	10,85
8.º	–	13 u.m.	10,85
9.º	–	14 u.m.	11,66
10.º	–	14 u.m.	11,66
	Suma = 40,50	Suma = 120	Suma = 100%

SE PIDE: En aplicación del Plan General de C. de autopistas de peaje y la consulta aquí reseñada, contabilizar los gastos e ingresos (gastos financieros e ingresos de peaje) que por la aplicación del «Principio de correlación de gastos e ingresos» correspondería a cada uno de esos diez periodos.

Solución:

Dada la particularidad de estas sociedades concesionarias, en la contabilidad de gastos financieros e ingresos por peaje, se considera oportuno dar unas **precisiones** sobre la forma de contabilizar en este tipo de sociedades

Notas diferenciales:

Hay una gran disociación temporal entre costes financieros ingresos de explotación. Se produce un fuerte endeudamiento que repercute de forma especial en los primeros ejercicios y que luego decrece. Los ingresos, sujetos a regulación, deben de presentar curva ascendente.

Por aplicación del principio de correlación de gastos e ingresos, los gastos financieros se imputan a resultados en proporción –solo– a los ingresos de peaje; se toman los ingresos previstos a producir durante el periodo concesional y los correspondientes a cada ejercicio; lo mismo con los gastos financieros.

.../...

.../...

Se determina el % que para cada ejercicio representan los ingresos respecto al total. Dicha proporción se aplicará al total de gastos financieros previstos durante el periodo concesional, para determinar el importe de los mismos a imputar a cada ejercicio económico.

Para cada ejercicio, la diferencia positiva entre el gasto previsto y el que resulte del cálculo anterior, se reflejará en una partida de gastos financieros a distribuir en varios ejercicios (cta. 275), que revierte a gastos financieros del ejercicio cuando la diferencia sea negativa. Todo este sistema es viable, si existe evidencia razonable de que estos gastos se van a recuperar en las tarifas de ejercicios futuros. Esta solución está de acuerdo con la Normativa internacional al respecto.

Definición de la cta. «275» «Gastos financieros diferidos de financiación de Autopistas, túneles, puentes, y otras vías de peaje» (recoge el exceso de los Intereses devengados sobre los efectivamente imputados a resultados).

Años	Gastos financieros a)	Plan económico financiero Ingresos previstos por Peaje-Tarifas b)	% por año sobre el total de Ingresos previstos c)
1.º	15 u.m.	10 u.m.	8,33
2.º	11 u.m.	10 u.m.	8,33
3.º	7 u.m.	11 u.m.	9,16
4.º	4 u.m.	11 u.m.	9,16
5.º	2 u.m.	12 u.m.	10,00
6.º	1 u.m.	12 u.m.	10,00
7.º	0,5 u.m.	13 u.m.	10,85
8.º	–	12 u.m.	10,85
9.º	–	14 u.m.	11,66
10.º	–	14 u.m.	11,66
	Suma = 40,50	Suma = 120	Suma = 100%

Años	d) Gastos financieros del período s/suma de 40,5 (c*40,50)	e) Activación de gastos financieros Cta 275 (a-d)	f) Aplicación de la cta. 275 cuando la diferencia es negativa	g) Saldo de la cuenta 275
1.º	$8.33\% \text{ s/ } 40.50 = 3.37$	+ 11.63		11.63
2.º	$8.33\% / 40.50 = 3.37$	+ 7.63		19.26
3.º	$9.16\% / 40.50 = 3.71$	+ 3.29		22.55
4.º	$10.00\% / 40.50 = 4.05$	+ 0.29		22.84
5.º	$10.00\% / 40.50 = 4.05$		– 2.05	20.79
6.º	$10.85\% / 40.50 = 4.40$		– 3.05	17.74
7.º	$10.85\% / 40.50 = 4.40$		– 3.90	13.84
8.º	$10.85\% / 40.50 = 4.40$		– 4.40	9.44
9.º	$11.66\% / 40.50 = 4.72$		– 4.72	4.72
10.º	$11.66\% / 40.50 = 4.72$		– 4.72	0.00
	$100\% / 40.50 = 40.50$			

.../...

.../...

Asientos del año 1

Por los gastos financieros del ejercicio:

15,00	<i>Intereses de deudas (66)</i>		
		a <i>Tesorería (57)</i>	15,00
_____		x _____	

Por la activación de gastos financieros:

11,63	<i>Gastos financieros diferidos</i>		
		a <i>Trabajos realizados para la empresa (73)</i>	11,63
_____		x _____	

Por los ingresos del ejercicio:

10,00	<i>Tesorería (57)</i>		
		a <i>Ingresos (700)</i>	10,00
_____		x _____	

Los asientos de los años 2, 3 y 4 tienen la misma estructura que los del año 1, siendo los importes a contabilizar los que se deducen del cuadro.

Asientos del año 5

Por los gastos financieros del ejercicio:

2,00	<i>Intereses de deudas (66)</i>		
		a <i>Tesorería (57)</i>	2,00
_____		x _____	

Por la imputación a resultados de los gastos financieros activados:

2,05	<i>Otros gastos financieros (669)</i>		
		a <i>Gastos financieros diferidos (275)</i>	2,05
_____		x _____	

Por los ingresos de los peajes:

12,00	<i>Tesorería (57)</i>		
		a <i>Ingresos de peajes (700)</i>	12,00
_____		x _____	

Los asientos de los años 6 y 7 tienen la misma estructura que los del año 5, siendo los importes a contabilizar los que se deducen del cuadro.

.../...

.../...			
<i>Asientos del año 8.</i>			
Por la reversión de los gastos financieros activados:			
4,40	<i>Otros gastos financieros (669)</i>	a	<i>Gastos financieros diferidos (275)</i>
			4,40
	_____	x	_____
Por los ingresos del ejercicio			
13,00	<i>Tesorería (57)</i>	a	<i>Ingresos peajes (700)</i>
			13,00
	_____	x	_____
Los años 9 y 10 son similares al 8.			

BOICAC núm. 41, marzo de 2000. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la cuota devengada en el IVA, que originariamente es deducible pero posteriormente, como consecuencia de la percepción de una subvención, deviene en no deducible.

Respuesta:

La consulta parece plantear el caso de que un determinado importe por cuota de IVA soportado, en la compra de un bien de inmovilizado material, el cual, en principio, de acuerdo con la normativa de dicho Impuesto, es deducible a efectos de la declaración-liquidación correspondiente, y posteriormente, de conformidad con la propia Ley del IVA, pierde la condición de deducible una parte del importe previamente deducido como consecuencia de la percepción efectiva de una subvención que financia parcialmente la adquisición del bien de inmovilizado.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece en su primera parte una serie de principios contables de aplicación obligatoria, entre los que se encuentra el principio del precio de adquisición.

Adicionalmente, resulta también de aplicación obligatoria la norma de valoración 2.^a Inmovilizado material, apartado 2. Precio de adquisición, así como la norma de valoración 15.^a «Impuesto sobre el Valor Añadido», incluidas ambas en la quinta parte del PGC.

Teniendo en cuenta lo establecido en las citadas normas, cuando una parte del importe del IVA, previamente deducido de acuerdo con la normativa tributaria al efecto (lo que exige que el destino previsible del bien que produce el devengo cumpla las circunstancias exigidas por dicha normativa), posteriormente deviene en no deducible como consecuencia, en el caso objeto de consulta, de la percepción efectiva de una subvención, deberá registrarse como un ajuste de la imposición indirecta, para lo que se podrá emplear la cuenta de gastos 634. «Ajustes negativos en la imposición indirecta», sin afectar a la valoración del elemento.

No obstante lo anterior, si en el momento en que tiene lugar la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa, ha sido concedida una subvención para financiar la adquisición del citado inmovilizado, de tal manera que se conoce el importe de la cuota del IVA soportado que será no deducible cuando la subvención se perciba efectivamente, el registro contable de la operación descrita atenderá a los siguientes criterios:

- El inmovilizado se valorará por el precio de adquisición incluido el importe de la cuota del IVA soportado que será no deducible en el momento de la percepción efectiva de la subvención, con independencia de que, a efectos tributarios, el total importe del IVA soportado en la operación resulte deducible en la correspondiente declaración-liquidación.
- El registro contable de la declaración-liquidación del IVA del período correspondiente a la adquisición del bien, deberá realizarse recogiendo el importe del IVA soportado que resultará no deducible –con posterioridad, en la declaración-liquidación correspondiente a la fecha de la percepción efectiva de la subvención– en una partida de deudas con la Hacienda Pública que figurará en el pasivo del balance con la denominación adecuada.

EJEMPLO:

Una empresa comercial radicada en Segovia emprende en enero de 20X0 un proceso de informatización que conlleva la compra de diversos equipos para comunicaciones y gestión administrativa, así como otros para lectura óptica y medios de pago, por un total de 100.000 u.m. (IVA 16%). Dicha adquisición se financia con una subvención de 30.000 u.m. que le ha concedido la Comunidad de Castilla y León. La vida útil de estos equipos se ha cifrado en 4 años.

Supondremos que no hay más cuotas soportadas o satisfechas que las correspondientes a la adquisición de los equipos informáticos. Al cierre del año 20X0 no se ha cobrado aún la subvención por falta de presupuesto. El IVA repercutido del primer trimestre es de 39.000 u.m.

En enero del año 20X1, se adquiere una máquina por 100.000 u.m. más el IVA correspondiente al 16%. Para financiar la adquisición se solicita una subvención existiendo dudas razonables acerca de la concesión de la misma por la falta de presupuesto de la CCAA. En enero del año 20X2 se obtiene y cobra la subvención.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores.

.../...

.../...

Solución:

Por la concesión de la subvención y por la adquisición de los equipos deduciéndose solamente el IVA de la parte no financiada con la subvención, esto es, el 70 por 100 del total de IVA:

30.000	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>	
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	30.000
_____ x _____		
104.800	<i>Equipos para proceso de información (227)</i> (100.000 + 100.000 × 16% × 30%)	
11.200	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i> (100.000 × 16% × 70%)	
	<i>a Tesorería (57)</i>	116.000
_____ x _____		

Al liquidar el IVA del primer trimestre el IVA deducible (16.000) no coincide con el saldo de la cuenta 472 (que es de 11.200) ya que, de momento, y en tanto no se cobre el importe de la subvención, resulta deducible la totalidad del IVA que se soportó en la compra. Cuando se produzca el cobro, se rectificaran las deducciones practicadas en exceso (16.000 - 11.200 = 4.800), que se contabilizan ahora como una deuda con la Administración, según lo que establece la consulta objeto de estudio:

39.000	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	11.200
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i> (39.000 - 16.000)	23.000
	<i>a Hacienda pública, acreedor por deducciones a regularizar (475-)</i>	4.800
_____ x _____		

Por el ingreso de la cuota:

23.000	<i>Hacienda Pública, acreedor por IVA (4750)</i>	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	23.000
_____ x _____		

.../...

.../...		
Por la amortización del activo al cierre del ejercicio 20X0:		
26.200	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	(104.800 / 4)	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	26.200
	_____ x _____	
Por la imputación a resultados de la subvención:		
7.500	<i>Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	7.500
	_____ x _____	
Año 20X1		
Por la adquisición de la maquinaria, teniendo en cuenta que en este caso se deduce íntegramente el IVA:		
100.000	<i>Maquinaria (223)</i>	
16.000	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	116.000
	_____ x _____	
El IVA se deduce en la declaración liquidación del primer trimestre.		
Año 20X2		
100.000	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	
	<i>a Subvenciones oficiales de capital (130)</i>	100.000
	_____ x _____	
Por la regularización del IVA deducido en el año 20X1 que con motivo de la subvención deviene en no deducible:		
16.000	<i>Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	16.000
	_____ x _____	