

Caso práctico sobre reposición de activos en una concesión administrativa, cuando la vida económica de los activos es inferior al plazo de concesión.

12/02/2020

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Se trata del tratamiento contable de los activos que deben revertir a la Administración Pública que ha otorgado una concesión administrativa, cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica. Este tema fue objeto de tratamiento en la consulta número 1 del BOICAC número 80/diciembre 2009.

Hay que poner de manifiesto, que en condiciones normales las concesiones administrativas en las que se concede a la empresa el derecho de explotación de cierto servicio para el que es necesario el uso de unos activos, la vida económica de estos últimos es mayor que el periodo concesional, y por lo tanto, se deben de amortizar durante su vida útil (periodo durante el cual se van a explotar por la empresa); pero en ocasiones, puede producirse lo contrario, esto es, que la vida económica de los activos explotaciones sea inferior al periodo concesional, y por lo tanto, la empresa concesionaria tiene que realizar una renovación de los activos, para poder seguir prestando el servicio cedido en el convenio de concesión. Revirtiendo estos activos a la administración pública una vez finalizado el periodo concesional.

Sabemos que el inmovilizado intangible correspondiente al derecho de uso del servicio explotación cedido, se amortizará durante su vida útil establecida en el periodo de duración de la concesión pero, ¿Cuál debe ser el tratamiento dado a las inversiones necesarias, realizadas por la empresa concesionaria, para poder llevar a cabo la explotación del servicio cedido, esto es, a la renovación de las inversiones?

El ICAC indica, que estas inversiones se registran como inmovilizado material, pero para *“para los activos cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica, el resultado de este análisis lleva a calificar el fondo de reversión dotado en su día por dicho concepto como una provisión”*. Esto es, parece ser que la diferencia entre la amortización realizada y el valor de la última inversión debe registrarse como una provisión. El problema es cómo se reconoce este pasivo en el marco del nuevo PGC, ya que el denominado “fondo de reversión” ha desaparecido.

Es importante señalar que el ICAC reconoce que, durante el periodo concesional, la empresa concesionaria, si actúa con racionalidad económica, debe ser capaz de recuperar todos los costes y las inversiones necesarias para acometer dicho negocio. Desde esta perspectiva de racionalidad económica, *“y en sintonía con el criterio recogido en el apartado 6.10 del Marco*

Conceptual de la Contabilidad (MCC), debería concluirse que el coste que correspondería recuperar en el plazo que transcurre entre la fecha de reversión y el término de la vida económica, ha sido objeto de recuperación a lo largo del periodo concesional, circunstancia que pone de manifiesto al inicio un coste del proyecto concesional similar a los costes de desmantelamiento o retiro, cuyo tratamiento contable debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada”.

El ICAC manifiesta que, si a la vista del análisis del proyecto concesional en su conjunto existe evidencia en el momento inicial de que se van a generar ingresos que garanticen la recuperación de toda la inversión, las inversiones que por el momento en que se lleven a cabo tengan una vida económica superior a su vida útil (periodo concesional restante en cada caso), *motivarán el reconocimiento de un activo intangible y de una provisión por el mismo importe, el valor actual de la obligación asumida, equivalente al valor en libros que teóricamente luciría al término de la concesión en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente; es decir, considerando su vida económica y no el plazo concesional.*

Con este criterio, y en palabras del ICAC *“el desembolso que se realiza como consecuencia de la última renovación tendrá dos componentes. En primer lugar, la contrapartida de la cancelación del coste de “retiro” pagado por anticipado en la fecha de la reposición, que trae causa de la obligación que asume la empresa de entregar los activos afectos a la concesión en el estado de uso acordado con la Administración concedente; y, en segundo lugar, la inversión en un inmovilizado material que desde una perspectiva económica racional realizaría cualquier empresa considerando el plazo de aprovechamiento económico que media entre el momento de la renovación y la fecha de reversión”.*

No obstante, en el caso de que la última renovación, produjera modificaciones en el contrato de concesión, como ampliaciones del mismo o *“cuando por otro medio el concesionario pueda recuperar el importe total de su inversión con la generación de ingresos suficientes desde la fecha de renovación, el planteamiento expuesto decae, sin que proceda en este caso el registro de la mencionada provisión”.* Nosotros pensamos que, si se produce este hecho, la provisión habría que darla de baja con abono a reservas, pues se trataría de un error o un cambio en las estimaciones, y según la norma de registro y valoración núm. 22ª del PGC, habría que realizar dicha corrección de forma retroactiva.

En cuanto a la amortización de estos activos, cuya reposición se realiza los últimos años de concesión, el ICAC indica lo siguiente:

a) El activo intangible que surge como contrapartida de la obligación que asume la empresa (coste asimilable a los de desmantelamiento o retiro) deberá ser objeto de amortización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda y, en su caso, de corrección valorativa por deterioro. La vida útil de este activo será el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que el patrón de uso del inmovilizado intangible pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la “demanda o utilización” del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de amortización.

b) La provisión que surge como contrapartida del activo intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

c) La diferencia entre el desembolso efectuado en la última renovación y la citada provisión (valor en libros del activo en la fecha de reversión considerando su vida económica), se contabilizará aplicando los criterios recogidos en el PGC para el inmovilizado material. En consecuencia, deberá amortizarse tomando como plazo de vida útil el periodo que reste hasta que finalice la concesión.

d) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

En resumen, esta posición mantenida por el ICAC, implica varias cosas, que vamos a intentar aclarar:

1). Que la última renovación que se haga de los activos, no se va a amortizar durante su vida útil (periodo de uso del mismo por la empresa), sino durante su vida económica que será muy superior. Por ejemplo: Si cuando faltan dos años para finalizar el periodo concesional hay que renovar los activos, y éstos tienen una vida económica de 10 años. La amortización de esos dos años se realizará sobre una vida de 10 años (vida económica del activo), esto es dos décimos, y no se realizará por mitades (dos años que falta para finalizar el periodo concesional).

2). Este importe que la empresa no amortiza al final del periodo concesional, deberá al principio de la concesión valorarse por su valor actual, y registrarse como un activo intangible con cargo a una provisión. Este importe se determinará descontando el importe estimado a una tasa equivalente a la inflación prevista.

3). El inmovilizado intangible se amortizará durante el periodo concesional.

4). La provisión se irá actualizando según el tipo de interés de mercado. Entendemos que puede ser utilizada la provisión 143. Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.

Veamos un caso práctico.

La sociedad anónima A es la concesionaria del servicio de limpieza de cierto Ayuntamiento. La concesión es por un periodo de 10 años. Para efectuar la actividad propia de la misma, la sociedad A debe de invertir en la adquisición de 20 camiones de recogida de basuras con un coste cada uno de 40.000 euros. Estos camiones tienen una vida útil de 8 años, por lo que a finales del año octavo están totalmente amortizados, y la sociedad A se compromete a renovar totalmente la flota de vehículos en ese momento, produciéndose la reversión de los vehículos al Ayuntamiento al finalizar el periodo de concesión. Se estima que en ese momento el coste de los camiones ascenderá a 50.000 euros cada uno.

Supongamos que el tipo de inflación previsto para estos diez años es igual al del tipo de interés que se estima en el 3 %.

SE PIDE: Registrar lo que proceda hasta la finalización del periodo de concesión en dos supuestos:

a). El periodo de concesión finaliza el décimo año y se revierten los activos al Ayuntamiento en cuestión.

b). Dado que el servicio se ha prestado con eficiencia y eficacia, finalizado el periodo de concesión se produce su renovación por seis años más, no asumiendo la sociedad A obligación alguna de renovación de la flota al finalizar el periodo de renovación.

SOLUCIÓN:

Tanto en el caso a), como en el caso b), al principio del plazo de la concesión, se producirán los siguientes asientos:

1.- Por la adquisición de los vehículos: $20 \times 40.000 = 800.000$

800.000	218	Elementos de transporte	a	Contrapartida	xxxxx	800.000
---------	-----	-------------------------	---	---------------	-------	---------

Estos camiones se amortizarían durante su vida útil, esto es 8 años. Si se aplica un sistema lineal, la amortización anual sería de $800.000 / 8 = 100.000$ euros al año.

100.000	681	Amortización del inmovilizado material	a	Amortización acumulada de elementos de transporte	2818	100.000
---------	-----	--	---	---	------	---------

2.- A continuación, deberíamos estimar cual es el importe que corresponde a la última renovación que no va ser recuperado por la empresa, como consecuencia de la obligación de revertir la inversión al finalizar el periodo concesional.

Para ello, estimamos que la última renovación se producirá al final del año octavo por un importe de: $20 \times 50.000 = 1.000.000$ euros. Este importe se amortizaría durante los dos años siguientes de actividad a razón de: $1.000.000/8 = 125.000$ euros cada año. Hemos considerado la vida económica de estos camiones en 8 años. Por lo tanto, el importe amortizado durante los dos años de actividad, ascendería a: $125.000 \times 2 = 250.000$ euros, quedando pendiente una cantidad de 750.000 euros ($1.000.000 - 250.000$), que sería el valor estimado que no va a ser recuperado por la empresa.

Tendremos que actualizar este valor al momento actual, aplicando el tipo de inflación previsto del 3 %:

$$\frac{750.000}{(1 + 0,03)^{10}} = 558.070,44 \text{ euros.}$$

558.070,44	20x	Inmovilizado a revertir. Valor no recuperable.	a	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.	143	558.070,44
------------	-----	--	---	--	-----	------------

3.- Por un lado, el inmovilizado intangible (20x. Inmovilizado a revertir. Valor no recuperable), se amortizará durante el periodo de la concesión. Suponiendo una amortización lineal: $558.070,44 / 10 \text{ años} = 55.807,044 \text{ euros}$.

55.807,044	680	Amortización del inmovilizado intangible	a	Amortización acumulada de Inmovilizado a revertir. Valor no recuperable.	280xx	55.807,044
------------	-----	--	---	--	-------	------------

4°.- La provisión se actualizaría anualmente según el tipo de interés de mercado: Para el primer año: $3\% \text{ sobre } 558.070,44 = 16.742,11 \text{ euros}$.

16.742,11	660	Gastos financieros por actualización de provisiones.	a	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.	143	16.742,11
-----------	-----	--	---	--	-----	-----------

Al finalizar el año octavo, los activos estarán totalmente amortizados y se darán de baja. Al mismo tiempo se tendrá que hacer frente a la renovación. Supongamos que el coste de los activos asciende a 1.000.000 euros., tal y como estaba previsto¹.

1.000.000	218	Elementos de transporte	a	Contrapartida	xxxxx	1.000.000
-----------	-----	-------------------------	---	---------------	-------	-----------

Estos activos se amortizarán durante los dos años que quedan de actividad hasta que finalice el periodo concesional. Supongamos de forma lineal: $1.000.000 / 8 \text{ años} = 125.000 \text{ euros al año}$. Obsérvese que en este caso el ICAC indica que se amortice durante su vida económica (8 años), y no durante su vida útil (2 años).

125.000	681	Amortización del inmovilizado material	a	Amortización acumulada de elementos de transporte	2818	125.000
---------	-----	--	---	---	------	---------

Al finalizar el décimo año, se produce lo siguiente:

a). El periodo de concesión finaliza el décimo año y se revierten los activos al Ayuntamiento en cuestión.

En ese momento, el saldo de las cuentas es el siguiente:

¹ Si el coste fuera distinto, se registrará por el coste correspondiente.

(218) Elementos de Transporte: 1.000.000 euros.

(2818) Amortización acumulada de elementos de transporte: 250.000 euros.

(143) Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación. Que al ir actualizándola cada año al tipo de interés del 3 %, su importe final será de:

$$558.070,44 \times (1 + 0,03)^{10} = 750.000 \text{ euros.}$$

En consecuencia, se dará de baja las cuentas:

750.000	143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.	a	Elementos de transporte	218	1.000.000
250.000	2818	Amortización acumulada de elementos de transporte				

Si se hubiera producido alguna diferencia se contabilizará en gastos o ingresos del ejercicio, según proceda.

b). Dado que el servicio se ha prestado con eficiencia y eficacia, finalizado el periodo de concesión se produce su renovación por seis años más, no asumiendo la sociedad A obligación alguna de renovación de la flota al finalizar el periodo de renovación.

En este caso, los camiones adquiridos seguirán amortizándose sobre una vida de 8 años, y la provisión se cancelará, entendemos contra cuentas de reservas pues se trataría de un cambio en las estimaciones, y según la norma de registro y valoración núm. 22ª del PGC, habría que realizar dicha corrección de forma retroactiva.

750.000	143	Provisión por desmantelamiento, retiro y rehabilitación.	a	Reservas voluntarias	113	750.000
---------	-----	--	---	----------------------	-----	---------

El efecto impositivo 25 % sobre 750.000 = 187.500 euros.

187.500	113	Reservas voluntarias.	a	Pasivo por diferencia temporaria imponible	479	187.500
---------	-----	-----------------------	---	--	-----	---------

Esperamos que pueda ser útil. Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>



Universidad de Valencia.