

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 2**

**Sobre el tratamiento contable aplicable a determinados gastos en los que incurre una entidad relacionados con la construcción de un inmovilizado.**

### **Respuesta:**

La entidad consultante tiene en proyecto la construcción de un inmovilizado material que ha sido sometido a la necesaria autorización administrativa. En su dictamen, la Administración impone una serie de medidas compensatorias para garantizar que la construcción de las nuevas instalaciones y su posterior explotación se realicen de manera respetuosa con el medio ambiente. Entre ellas se encuentra la creación de una Fundación independiente y permanente antes de que den comienzo las obras de construcción.

En cumplimiento del citado dictamen, la consultante constituye una Fundación cuyos fines son controlar el estado y las tendencias de la biodiversidad local y garantizar al mismo tiempo la aplicación de las medidas correctoras y compensatorias adecuadas.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la aportación realizada en concepto de dotación fundacional, dentro del marco del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular, si la misma debe contabilizarse como un gasto o como mayor valor del inmovilizado material en curso.

El criterio de este Instituto en relación con las aportaciones que una empresa realiza a título de dotación fundacional es el recogido en la consulta 6 publicada en el Boletín del ICAC n° 75, de septiembre de 2008:

*“Las aportaciones a entidades no lucrativas, en la medida en que se conceden sin contraprestación y no conllevan la aparición de ningún derecho para el aportante, han de ser contabilizadas por éste como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor contable del activo entregado. En la medida en que estas aportaciones sean de carácter excepcional y cuantía significativa, deberán registrarse como gastos excepcionales en la partida de Otros resultados que ha de crearse formando parte del resultado de explotación, de acuerdo con la norma 7ª de elaboración de cuentas anuales, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad”.*

Para determinar si en el caso objeto de consulta la citada aportación debe reconocerse como mayor valor del inmovilizado en curso, la cuestión que será preciso dilucidar es si dicho componente forma parte del coste del activo.

A tal efecto, en el apartado 6. “Criterios de valoración” del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC se precisa que:

*<<El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.*

*El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.*

*El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.>>*

Por tanto, si la citada dotación constituye un desembolso identificable directamente relacionado con la construcción del activo, es decir, un consumo de recursos que se puede medir y asignar de forma inequívoca a la construcción del inmovilizado, el adecuado tratamiento contable será considerarla parte integrante de su coste de producción.

De la información proporcionada por el consultante se infiere que en el dictamen sobre el impacto medioambiental del puerto se concluye que el proyecto puede realizarse siempre y cuando se adopten a su debido tiempo cuantas medidas compensatorias sean necesarias, en particular, la creación de una Fundación independiente y permanente antes de que comiencen las obras con la finalidad de realizar los trabajos de seguimiento y control del mismo cuando entre en funcionamiento.

Es decir, la citada dotación parece tener por objeto principal sufragar los estudios de impacto ambiental necesarios para la construcción del inmovilizado, habituales en otro tipo de proyectos y que de forma similar a lo que sucede con los estudios técnicos de otra índole necesarios para la construcción de un obra compleja deberán formar parte del coste del activo, sin perjuicio de que su ejecución no se realice de forma directa sino indirecta a través de la creación de la Fundación.

En definitiva, en desarrollo del MCC y por directa aplicación de la norma de registro y valoración 2º. "Inmovilizado material", se incluirá como mayor precio de adquisición o coste de producción cualquier gasto adicional y directamente relacionado con la adquisición o con los costes imputables a la construcción del inmovilizado (como puede ser una exigencia medioambiental necesaria para poder incorporar el inmovilizado al patrimonio de la entidad), que se produzca hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del mismo.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se dará cumplida información de las operaciones descritas, en la medida en que sean significativas, de forma que aquellas expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, en particular se deberá atender a las especificaciones a incluir en la memoria señaladas en la Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales de las cuentas anuales.