



BOICAC Nº 99/2014 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable que debe aplicar una sociedad para registrar los gastos incurridos en trabajos de estudios y exploración previos a una posible concesión administrativa para explotar unos recursos mineros y si estos gastos son objeto de capitalización.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define como inmovilizaciones intangibles, los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica. Estos elementos se reconocen en el balance de la empresa, siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración del PGC.

En particular, en relación con el reconocimiento de un inmovilizado de naturaleza intangible, la norma de registro y valoración 5ª. "Normas particulares sobre el inmovilizado intangible" del PGC exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica cumplir alguno de los dos siguientes requisitos:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Por su parte, los activos se definen en el MCC como *"bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro"*. Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del Marco Conceptual *"cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad"*.



Adicionalmente, para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos en la consulta, es preciso traer a colación por analogía, la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (en adelante, NAECIP).

La Norma tercera de las NAECIP, regula en el apartado c) los gastos de licitación en los siguientes términos:

"c.1) Tendrán la consideración de gastos de licitación, los trabajos o gastos previos incurridos para la obtención de nuevos acuerdos de concesión. Siempre que estos desembolsos cumplan los requisitos incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad para el reconocimiento de un activo, serán activados. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se den los siguientes requisitos:

c.1.1) Sólo se calificarán como activo los importes incurridos que procedan de actividades técnicas directamente relacionados con el acuerdo y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos en los que se haya incurrido con ocasión del acuerdo y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que, en todo caso, motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.

c.1.2) Para que los desembolsos realizados sean calificados como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.

c.1.3) Adicionalmente, debe ser probable que el acuerdo con la entidad concedente llegue a formalizarse.

c.2) Estos importes se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo de construcción de la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionados, como un componente más del coste del servicio de construcción. La citada imputación se realizará linealmente en el periodo de duración de la obra.

En el supuesto de adquisición a terceros de la infraestructura, estos gastos formarán parte de la contraprestación recibida.

En el supuesto de acceso a la infraestructura cedida a la empresa concesionaria, los citados gastos se incluirán como un componente más del coste del inmovilizado inmaterial contabilizado.

c.3) Si el acuerdo no llega a formalizarse o existen dudas razonables sobre su adjudicación, la totalidad del activo reconocido deberá imputarse a la



cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se pongan de manifiesto estas circunstancias."

Adicionalmente, los gastos de licitación se describen con mayor detalle en la Norma sexta. *Cuentas a emplear*, de las NAECIP, en particular en la cuenta 207. "Gastos de licitación", en los siguientes términos:

"Desembolsos ocasionados con motivo de la elaboración y confección de plicas, trabajos previos a la presentación a concursos para la obtención de nuevas explotaciones y otros importes en los que se haya incurrido por motivo de la licitación que cumplan los criterios establecidos en la norma de registro y valoración para su reconocimiento como un activo."

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que los gastos de estudios y exploración a que se refiere la presente consulta puedan asimilarse a los mencionados gastos de licitación, serán activados como un inmovilizado intangible siempre y cuando cumplan los requisitos señalados en la norma que se ha reproducido.

Pues bien, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/1973, de Minas y su Reglamento aprobado por Real Decreto 2857/1978, con carácter previo a la concesión administrativa de la explotación de los recursos mineros de un terreno, suelen realizarse unos estudios previos y obtenerse un permiso de exploración o de investigación, para valorar los recursos que pueden ser objeto de concesión para su explotación. Por tanto, parece que se pueden distinguir varias fases en el proceso normal de obtención de una concesión de explotación:

- Solicitud del permiso de exploración o de investigación.
- Investigación del terreno, con trabajos y estudios encaminados a poner de manifiesto y definir uno o varios recursos, y demostrar que son susceptibles de racional aprovechamiento.
- Solicitud de concesión de explotación del terreno.
- Otorgamiento de la concesión por la autoridad administrativa.

En este contexto, parece razonable considerar que se podrían activar los gastos incurridos en una fase cercana al otorgamiento de la concesión por parte de la autoridad administrativa, cuando los trabajos realizados sobre el terreno ya han puesto de manifiesto la existencia de un recurso susceptible de racional aprovechamiento, y una vez solicitada la concesión de explotación la sociedad pueda apreciar indicios que permitan considerar probable que recibirá su otorgamiento.

Por el contrario, los gastos ocasionados en la fase de solicitud del permiso de exploración son desembolsos incurridos en una fase embrionaria del proceso en la que existen muchas incertidumbres en cuanto al resultado



final del mismo, por lo que difícilmente podría considerarse que es probable que la sociedad obtenga definitivamente la concesión de explotación y por lo tanto, deben registrarse como gastos del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias.