



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE FOMENTO

Puertos del Estado



**DIRECTRICES DE APLICACIÓN DEL NUEVO
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
EN EL SISTEMA PORTUARIO
DE TITULARIDAD ESTATAL**

DIRECTRICES DE APLICACIÓN DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD EN EL SISTEMA PORTUARIO DE TITULARIDAD ESTATAL

Índice

1. Introducción.
2. Modelos de Estados Financieros.
 - * Balance
 - * Cuenta de Pérdidas y Ganancias
 - * Estado de Flujos de Efectivo
 - * Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
3. Plan de Cuentas.
4. Criterios contables específicos.
 - 4.1. Dominio público portuario
 - 4.1.1. Clasificación contable
 - 4.1.2. Valoración inicial
 - 4.1.3. Adscripciones y desafectaciones
 - 4.1.4. Autorizaciones y concesiones
 - 4.1.5. Apertura de bienes al uso general
 - 4.1.6. Reversión de concesiones
 - 4.1.7. Rescate de concesiones
 - 4.1.8. Financiación anticipada de concesionarios
 - 4.2. Subvenciones oficiales de capital
 - 4.3. Capitalización de intereses de financiación ajena
 - 4.4. Actualización financiera de cuentas a cobrar y a pagar
 - 4.5. Resultados extraordinarios y resultados de ejercicios anteriores
 - 4.6. Obras fuera de la zona de servicio
 - 4.7. Fondo de Compensación Interportuario
 - 4.8. Ajustes en balance de apertura
 - 4.9. Criterios específicos de elaboración del Estado de Flujos de Efectivo
 - 4.10. Otros tratamientos contables homogéneos

INTRODUCCIÓN

1. INTRODUCCIÓN

Las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado son entidades estatales de derecho público integradas en el sector público empresarial (arts. 2.1.g y 3.2.c de la Ley 47/2003, General Presupuestaria). En dependencia del Ministerio de Fomento, poseen personalidad jurídica y patrimonios propios, y se rigen en primer lugar por su legislación específica¹, constituyendo la opción organizativa elegida por el Estado para el ejercicio de sus competencias constitucionales en materia de puertos de interés general.

A pesar de tener naturaleza de Entidades Públicas, las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado tienen la obligación legal de llevar su contabilidad de acuerdo con la normativa contable que es aplicable a las empresas privadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.1 de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre. Para garantizar la necesaria homogeneidad contable, Puertos del Estado debe establecer directrices relativas a los criterios valorativos, así como a la estructura y normas de elaboración de las cuentas anuales, que deberán ser aplicados por las Autoridades Portuarias.

La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado en noviembre de 2007 mediante el Real Decreto 1514/2007, obligó a acometer un prolongado proceso de estudio, reflexión y puesta en común cuyas conclusiones presentan al día de hoy un alto grado de acuerdo tanto interno al sistema como externo (IGAE).

Con el objetivo de analizar y estudiar los posibles impactos derivados de la nueva normativa contable que se avecinaba, tan pronto como el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) hizo público el borrador de nuevo Plan General de Contabilidad en julio de 2007, se constituyó un Grupo de Trabajo integrado por expertos de diversas Autoridades Portuarias y de Puertos del Estado. Este Grupo de Trabajo, que también contó puntualmente con asesoramiento externo de expertos contables, identificó en primer lugar los principales impactos que podría producir la nueva normativa contable en los criterios, plan de cuentas y modelos de estados contables que venía aplicando el sistema portuario español. Posteriormente procedió a estudiar en profundidad los tratamientos contables alternativos más adecuados y elaboró propuestas que incluyeron los borradores de los nuevos modelos de estados financieros.

Por tanto, a la aprobación del texto definitivo del Plan General de Contabilidad a finales de noviembre de 2007, una parte sustancial del trabajo previo de adaptación ya se encontraba muy avanzado. No obstante, a la vista de dicho texto final fue necesario ajustar el trabajo ya realizado y volver a analizar algunos aspectos

¹ Las principales normas específicas son la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, modificada por la Ley 62/1997, de 26 de diciembre, y la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general.

nuevos. Las conclusiones del Grupo de Trabajo fueron presentadas y discutidas con el conjunto de todas las Autoridades Portuarias en sucesivas reuniones de coordinación celebradas durante 2008, que permitieron identificar nuevos aspectos a considerar e incorporar mejoras que han aportado al conjunto de soluciones específicas un elevado consenso, aspecto este último clave para garantizar una aplicación homogénea “pacífica”.

El conjunto “inicial” de tratamientos contables homogéneos ha experimentado durante 2008 y principios de 2009 diversas modificaciones, derivadas por una parte de las respuestas publicadas por el ICAC a diversas consultas planteadas (algunas de ellas, por el propio Puertos del Estado). Por otra parte, la experiencia práctica obtenida en el primer año de aplicación del nuevo plan también ha permitido detectar hechos económicos no identificados inicialmente para los que ha habido que estudiar y desarrollar tratamientos contables específicos, así como rectificar o modificar parcialmente alguno de los acordados inicialmente al comprobar que el tratamiento adoptado no reflejaba adecuadamente el fondo económico de las operaciones. Finalmente, también se han incorporado las observaciones y sugerencias de la Intervención General de la Administración del Estado (auditoria pública dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda).

Como consecuencia de este dilatado proceso de trabajo ha sido posible que el Sistema Portuario de Titularidad Estatal disponga, a tiempo para la formulación de las cuentas anuales de 2008, del conjunto de directrices que se recogen en este documento para la aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad. Este conjunto integra no sólo el nuevo plan de cuentas y los nuevos modelos de estados contables, con las agregaciones definidas con detalle, sino también una serie de criterios contables específicos, fruto de un trabajo técnico en equipo y con un elevado grado de consenso tanto interno como externo, que se espera conduzcan a reflejar adecuadamente la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado.

Madrid, mayo de 2009

MODELOS DE ESTADOS FINANCIEROS

AUTORIDAD PORTUARIA DE
Balance al cierre del ejercicio 200X

(en euros)

Puertos del Estado

ACTIVO	200X	200X-1	Notas	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	200X	200X-1	Notas
A) ACTIVO NO CORRIENTE	-	-		A) PATRIMONIO NETO	-	-	
I. Inmovilizado intangible	-	-		A-1) Fondos propios	-	-	
1. Propiedad industrial y otro inmovilizado intangible	-	-		I. Patrimonio	-	-	
2. Aplicaciones informáticas	-	-		II. Resultados acumulados	-	-	
3. Anticipos para inmovilizaciones intangibles	-	-		III. Resultado del ejercicio	-	-	
II. Inmovilizado material.	-	-		A-2) Ajustes por cambios de valor	-	-	
1. Terrenos y bienes naturales	-	-		I. Activos financieros disponibles para la venta	-	-	
2. Construcciones	-	-		II. Operaciones de cobertura	-	-	
3. Equipamientos e instalaciones técnicas	-	-		III. Otros	-	-	
4. Inmovilizado en curso y anticipos	-	-		A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	-	-	
5. Otro inmovilizado	-	-		B) PASIVO NO CORRIENTE	-	-	
III. Inversiones inmobiliarias	-	-		I. Provisiones a largo plazo	-	-	
1. Terrenos	-	-		1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal	-	-	
2. Construcciones	-	-		2. Provisión para responsabilidades	-	-	
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	-	-		3. Otras provisiones	-	-	
1. Instrumentos de patrimonio	-	-		II. Deudas a largo plazo	-	-	
2. Créditos a empresas	-	-		1. Deudas con entidades de crédito	-	-	
V. Inversiones financieras a largo plazo	-	-		2. Proveedores de inmovilizado a largo plazo	-	-	
1. Instrumentos de patrimonio	-	-		3. Otras	-	-	
2. Créditos a terceros	-	-		III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	-	-	
3. Administraciones Públicas, subvenciones oficiales pendientes de cobro	-	-		IV. Pasivos por impuesto diferido	-	-	
4. Otros activos financieros	-	-		V. Periodificaciones a largo plazo	-	-	
VI. Activos por impuesto diferido	-	-		C) PASIVO CORRIENTE	-	-	
VII. Deudores comerciales no corrientes	-	-		II. Provisiones a corto plazo	-	-	
B) ACTIVO CORRIENTE	-	-		III. Deudas a corto plazo	-	-	
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	-	-		1. Deudas con entidades de crédito	-	-	
II. Existencias	-	-		2. Proveedores de inmovilizado a corto plazo	-	-	
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	-	-		3. Otros pasivos financieros	-	-	
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	-	-		IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	-	-	
2. Clientes y deudores, empresas del grupo y asociadas	-	-		V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	-	-	
3. Deudores varios	-	-		1. Acreedores y otras cuentas a pagar	-	-	
4. Administraciones Públicas, subvenciones oficiales pendientes de cobro	-	-		2. Administraciones Públicas, anticipos de subvenciones	-	-	
5. Otros créditos con las Administraciones Públicas	-	-		3. Otras deudas con las Administraciones Públicas	-	-	
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	-	-		VI. Periodificaciones	-	-	
V. Inversiones financieras a corto plazo	-	-		TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	-	-	
1. Instrumentos de patrimonio	-	-					
2. Créditos a empresas	-	-					
3. Otros activos financieros	-	-					
VI. Periodificaciones	-	-					
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	-	-					
1. Tesorería	-	-					
2. Otros activos líquidos equivalentes	-	-					
TOTAL ACTIVO (A+B)	-	-					

Cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-200X

(en euros)

	(Debe) Haber		Notas
	200X	200X-1	
1. Importe neto de la cifra de negocios	-		
A. Tasas portuarias	-		
a) Tasa por ocupación privativa del dominio público portuario	-		
b) Tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias	-		
1. Tasa del buque	-		
2. Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo	-		
3. Tasa del pasaje	-		
4. Tasa de la mercancía	-		
5. Tasa de la pesca fresca	-		
c) Tasa por aprovechamiento especial del dominio público portuario	-		
d) Tasas por servicios no comerciales	-		
B. Otros ingresos de negocio	-		
a) Importes adicionales a las tasas	-		
b) Tarifas y otros	-		
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	-		
5. Otros ingresos de explotación	-		
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	-		
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	-		
c) Ingresos traspasados al resultado por concesiones revertidas	-		
d) Fondo de Compensación Interportuario recibido	-		
6. Gastos de personal	-		
a) Sueldos, salarios y asimilados	-		
b) Indemnizaciones	-		
c) Cargas sociales	-		
d) Provisiones	-		
7. Otros gastos de explotación	-		
a) Servicios exteriores	-		
1. Reparaciones y conservación	-		
2. Servicios de profesionales independientes	-		
3. Suministros y consumos	-		
4. Otros servicios exteriores	-		
b) Tributos	-		
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	-		
d) Otros gastos de gestión corriente	-		
e) Aportación a Puertos del Estado art. 11.1.b) Ley 48/2003	-		
f) Fondo de Compensación Interportuario aportado	-		
8. Amortizaciones del inmovilizado	-		
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	-		
10. Excesos de provisiones	-		
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-		
a) Deterioros y pérdidas	-		
b) Resultados por enajenaciones y otras	-		
A.1. RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+3+5+6+7+8+9+10+11)	-		
12. Ingresos financieros	-		
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	-		
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	-		
c) Incorporación al activo de gastos financieros	-		
13. Gastos financieros	-		
a) Por deudas con terceros	-		
b) Por actualización de provisiones	-		
14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	-		
16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	-		
a) Deterioros y pérdidas	-		
b) Resultados por enajenaciones y otras	-		
A.2. RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+16)	-		
A.3. RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)	-		
17. Impuesto sobre beneficios	-		
A.4. RESULTADO DEL EJERCICIO (A.3+17)	-		

AUTORIDAD PORTUARIA DE

Estado de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-200X

A) Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-200X

(en euros)

	200X	200X-1	Notas
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	-		
B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (I+II+III+V)	-		
I. Por valoración de instrumentos financieros	-		
1. Activos financieros disponibles para la venta	-		
2. Otros ingresos/gastos	-		
II. Por coberturas de flujos de efectivos	-		
III. Subvenciones, donaciones y legados	-		
V. Efecto impositivo	-		
C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+VIII+IX)	-		
VI. Por valoración de activos y pasivos	-		
1. Activos financieros disponibles para la venta	-		
2. Otros ingresos/gastos	-		
VII. Por coberturas de flujos de efectivos	-		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	-		
IX. Efecto impositivo	-		
Total de ingresos y gastos reconocidos (A+B+C)	-		

B) Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-200X

(en euros)

	Patrimonio	Resultados de ejercicios anteriores	Resultado del ejercicio	Ajustes por cambio de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
A. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-2	-	-	-	-	-	-
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-2 y anteriores.	-	-	-	-	-	-
II. Ajustes por errores 200X-2 y anteriores.	-	-	-	-	-	-
B. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X-1	-	-	-	-	-	-
I. Total ingresos y gastos reconocidos	-	-	-	-	-	-
II. Operaciones con socios o propietarios (*)	-	-	-	-	-	-
III. Otras variaciones del patrimonio neto	-	-	-	-	-	-
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X-1	-	-	-	-	-	-
I. Ajustes por cambios de criterio 200X-1.	-	-	-	-	-	-
II. Ajustes por errores 200X-1.	-	-	-	-	-	-
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 200X	-	-	-	-	-	-
I. Total ingresos y gastos reconocidos	-	-	-	-	-	-
II. Operaciones con socios o propietarios (*)	-	-	-	-	-	-
III. Otras variaciones del patrimonio neto	-	-	-	-	-	-
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 200X	-	-	-	-	-	-

(*) Adscripciones y desadscripciones patrimoniales.

Estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado el 31-12-200X

(en euros)

	200X	200X-1	Notas
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN (+/-1+/-2+/-3+/-4)	-		
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	-		
2. Ajustes del resultado	-		
a) Amortización del inmovilizado (+)	-		
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-)	-		
c) Variación de provisiones (+/-)	-		
d) Imputación de subvenciones (-)	-		
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-)	-		
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-)	-		
g) Ingresos financieros (-)	-		
h) Gastos financieros (+)	-		
i) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-)	-		
j) Ingresos de reversión de concesiones (-)	-		
k) Imputación a resultados de anticipos recibidos por ventas o prestación de servicios (-)	-		
l) Otros ingresos y gastos (+/-)	-		
3. Cambios en el capital corriente	-		
a) Existencias (+/-)	-		
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-)	-		
c) Otros activos corrientes (+/-)	-		
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)	-		
e) Otros pasivos corrientes (+/-)	-		
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-)	-		
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	-		
a) Pagos de intereses (-)	-		
b) Pagos de intereses de demora por litigios tarifarios (-)	-		
c) Cobros de dividendos (+)	-		
d) Cobros de intereses (+)	-		
e) Cobros de subvención de intereses de demora por litigios tarifarios (+)	-		
f) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)	-		
g) Otros pagos (cobros) (-/+)	-		
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN (7-6)	-		
6. Pagos por inversiones (-)	-		
a) Empresas del grupo y asociadas	-		
b) Inmovilizado intangible	-		
c) Inmovilizado material	-		
d) Inversiones inmobiliarias	-		
e) Otros activos financieros	-		
f) Activos no corrientes mantenidos para la venta	-		
g) Otros activos	-		
7. Cobros por desinversiones (+)	-		
a) Empresas del grupo y asociadas	-		
b) Inmovilizado intangible	-		
c) Inmovilizado material	-		
d) Inversiones inmobiliarias	-		
e) Otros activos financieros	-		
f) Activos no corrientes mantenidos para la venta	-		
g) Otros activos	-		
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN (+/-9+/-10)	-		
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio	-		
a) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+)	-		
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero	-		
a) Emisión	-		
1. Deudas con entidades de crédito (+)	-		
2. Deudas con empresas del grupo y asociadas (+)	-		
3. Otras deudas (+)	-		
b) Devolución y amortización de	-		
1. Deudas con entidades de crédito (-)	-		
2. Deudas con empresas del grupo y asociadas (-)	-		
3. Otras deudas (-)	-		
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-A+/-B+/-C)	-		
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio	-		
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	-		

PLAN DE CUENTAS

PGC 90	PGC 07
GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA	GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA
10. PATRIMONIO	10. PATRIMONIO
100 Patrimonio inicial.	100 Patrimonio inicial.
101 Patrimonio Ley 27/1992.	101 Patrimonio Ley 27/1992.
109 Inmovilizado neto entregado al uso general.	109 Inmovilizado neto entregado al uso general.
11. RESULTADOS ACUMULADOS	11. RESULTADOS ACUMULADOS
110 Reserva por beneficios acumulados.	110 Reserva por beneficios acumulados.
111 Resultados negativos de ejercicios anteriores.	111 Resultados negativos de ejercicios anteriores.
114 Fondo de Compensación Interportuario recibido.	112 Fondo de Compensación Interportuario recibido.
115 Fondo de Compensación Interportuario aportado.	113 Fondo de Compensación Interportuario aportado.
	114 Reservas por primera aplicación.
12. PÉRDIDAS Y GANANCIAS	12. PÉRDIDAS Y GANANCIAS
127 Fondo de Compensación Interportuario del ejercicio.	127 Fondo de Compensación Interportuario del ejercicio.
129 Resultado del ejercicio (excluido F.C.I.).	129 Resultado del ejercicio.
13. INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	13. SUBVENCIONES, DONACIONES Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR
130 Subvenciones de capital de Organismos de la Unión Europea.	130 Subvenciones oficiales de capital.
131 Otras subvenciones de capital.	131 Donaciones y legados de capital.
133 Ingresos por reversión de concesiones.	132 Otras subvenciones, donaciones y legados.
134 Ingresos por rescate anticipado de concesiones.	133 Ingresos por reversión de concesiones.
135 Ingresos por intereses diferidos.	134 Ingresos por rescate anticipado de concesiones.
	133 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
	134 Operaciones de cobertura.
136 Diferencias positivas en moneda extranjera	135 Diferencias de conversión.
	135 Ingresos diferidos por intereses subvencionados.
	136 Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
	137 Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios
	1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
	1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.
	138 Ingresos por reversión de concesiones.
139 Otros ingresos a distribuir.	139 Otros ingresos a distribuir.
14. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	14. PROVISIONES
140 Provisión para pensiones y obligaciones similares.	140 Provisión para retribuciones a largo plazo al personal.
141 Provisión para impuestos.	141 Provisión para impuestos.
142 Provisión para responsabilidades.	142 Provisión para responsabilidades.
143 Provisión para grandes reparaciones.	143 Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
144 Fondo de reversión	144 Fondo de reversión
145 Provisión para actuaciones medioambientales.	145 Provisión para actuaciones medioambientales.
	146 Provisión para reestructuraciones.
	147 Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

PGC 90	PGC 07
15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS OBLIGACIONES ANALOGAS	15. DEUDAS A LARGO PLAZO CON CARACTERISTICAS ESPECIALES
150 Obligaciones y bonos.	150 Acciones y participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros.
151 Obligaciones y bonos convertibles.	153 Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
155 Deudas representadas en otros valores negociable..	154 Aportaciones no dinerarias pendientes por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros.
16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
162 Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.	160 Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.
163 Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.	1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.
164 Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.	1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.
165 Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.	1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
160 Deudas a largo plazo con empresas del grupo.	161 Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.
161 Deudas a largo plazo con empresas asociadas.	1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo.
166 Préstamos del Estado.	1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas asociadas.
	1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.
	162 Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.
	1623. Acreedores por arrendamiento financieros a largo plazo, empresas de grupo.
	1624. Acreedores por arrendamiento financieros a largo plazo, empresas asociadas.
	1625. Acreedores por arrendamiento financieros a largo plazo, otras partes vinculadas.
	163 Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.
	1633. Otras deudas a largo plazo, empresas del grupo.
	1634. Otras deudas a largo plazo, empresas asociadas.
	1635. Otras deudas a largo plazo, otras partes vinculadas.
	166 Préstamos del Estado.
17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS	17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS
170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito.	170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
171 Deudas a largo plazo.	171 Deudas a largo plazo.
172 Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.	172 Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
173 Proveedores de inmovilizado a largo plazo.	173 Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
174 Efectos a pagar a largo plazo	174 Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
175 Deudas a largo plazo por integración Montepío.	175 Efectos a pagar a largo plazo
	176 Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
	175 Deudas a largo plazo por integración Montepío.
	177 Obligaciones y bonos.
	178 Obligaciones y bonos convertibles.
	179 Deudas representadas en otros valores negociable..
18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO	18. PASIVOS POR FIANZAS Y GARANTÍAS A LARGO PLAZO Y OTROS CONCEPTOS.
180 Fianzas recibidas a largo plazo.	180 Fianzas recibidas a largo plazo.
185 Depósitos recibidos a largo plazo.	181 Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
	1810. Tasas anticipadas.
	1811. Importes adicionales a las tasas anticipados.
	1812. Importes adicionales por actualización de anticipos.
	185 Depósitos recibidos a largo plazo.
	189 Garantías financieras a largo plazo
19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN	19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN

PGC 90	PGC 07
GRUPO 2. INMOVILIZADO	GRUPO 2. ACTIVO NO CORRIENTE
20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO	20. GASTOS DE ESTABLECIMIENTO
21. INMOVILIZACIONES INMATERIALES	20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES
210 Gastos de investigación y desarrollo	200 Investigación.
211 Concesiones administrativas	201 Desarrollo.
212 Propiedad industrial.	202 Concesiones administrativas
213 Fondo de comercio	203 Propiedad industrial.
214 Derechos de traspaso	204 Fondo de comercio
215 Aplicaciones informáticas.	205 Derechos de traspaso
217 Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.	206 Aplicaciones informáticas.
218 Derechos de uso y otro inmovilizado inmaterial.	208 Derechos de uso y otro inmovilizado intangible.
219 Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.	209 Anticipos para inmovilizaciones intangibles.
22. INMOVILIZACIONES MATERIALES	21. INMOVILIZACIONES MATERIALES
220 Terrenos y bienes naturales.	210 Terrenos y bienes naturales.
00. Terrenos y bienes naturales.	00. Terrenos y bienes naturales.
221 Construcciones.	211 Construcciones.
02. Accesos marítimos.	02. Accesos marítimos.
03. Obras de abrigo y defensa.	03. Obras de abrigo y defensa.
04. Obras de atraque.	04. Obras de atraque.
05. Instalaciones para reparación de barcos.	05. Instalaciones para reparación de barcos.
06. Edificaciones.	06. Edificaciones.
07. Instalaciones generales.	07. Instalaciones generales.
08. Pavimentos, calzadas y vías de circulación.	08. Pavimentos, calzadas y vías de circulación.
222 Instalaciones técnicas.	212 Instalaciones técnicas.
01. Instalaciones de ayudas a la navegación	01. Instalaciones de ayudas a la navegación
223 Maquinaria.	213 Equipamientos.
09. Equipos de manipulación de mercancías.	09. Equipos de manipulación de mercancías.
10. Material flotante.	10. Material flotante.
12. Material ferroviario.	12. Material ferroviario.
13. Equipo de taller.	13. Equipo de taller.
224 Utillaje.	214 Utillaje.
225 Otras instalaciones.	215 Otras instalaciones.
226 Mobiliario.	216 Mobiliario.
14. Mobiliario y enseres.	14. Mobiliario y enseres.
227 Equipos para proceso de información.	217 Equipos para proceso de información.
16. Equipo informático.	16. Equipo informático.
228 Elementos de transporte.	218 Elementos de transporte.
11. Equipos de transporte	11. Equipos de transporte
229 Otro inmovilizado material.	219 Otro inmovilizado material.
15.- Material diverso	15. Material diverso

PGC 90	PGC 07
	22. INVERSIONES INMOBILIARIAS
	220 Inversiones en terrenos y bienes naturales.
	221 Inversiones en construcciones.
23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO	23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO
230 Adaptación de terrenos y bienes naturales	230 Adaptación de terrenos y bienes naturales
231 Construcciones en curso.	231 Construcciones en curso.
232 Instalaciones técnicas en montaje.	232 Instalaciones técnicas en montaje.
233 Maquinaria en montaje.	233 Maquinaria en montaje.
237 Equipos para proceso de información en montaje.	237 Equipos para proceso de información en montaje.
230 Inmovilizado material en curso.	230 Inmovilizado material en curso.
231 Proyectos en curso	231 Estudios y asistencias técnicas pendientes de imputación.
232 Inversiones destinadas al uso general.	232 Inversiones destinadas al uso general.
233 Inversiones gestionadas por cuenta de otros entes.	233 Inversiones gestionadas por cuenta de otros entes.
239 Anticipos para inmovilizaciones materiales.	239 Anticipos para inmovilizaciones materiales.
24. INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	24. INVERSIONES FINANCIERAS EN PARTES VINCULADAS
240 Participaciones en empresas del grupo.	240 Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
241 Participaciones en empresas asociadas.	2403. Participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
	2404. Participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	2405. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
242 Valores de renta fija en empresas del grupo	241 Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
243 Valores de renta fija en empresas asociadas.	2413. Valores representativos de deuda a largo plazo en empresas del grupo.
	2414. Valores representativos de deuda a largo plazo en empresas asociadas.
	2415. Valores representativos de deuda a largo plazo en otras partes vinculadas.
244 Créditos a largo plazo a empresas del grupo.	242 Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
245 Créditos a largo plazo a empresas asociadas.	2423. Créditos a largo plazo a empresas del grupo.
	2424. Créditos a largo plazo a empresas asociadas.
	2425. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
246 Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.	
247 Intereses a largo plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.	
	249 Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
248 Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo.	2493. Desembolsos pendientes sobre participaciones a l.p. en empresas del grupo.
249 Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas.	2494. Desembolsos pendientes sobre participaciones a l.p. en empresas asociadas.
	2495. Desembolsos pendientes sobre participaciones a l.p. en otras partes vinculadas.

PGC 90	PGC 07
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS PERMANENTES	25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
250 Inversiones financieras permanentes en capital.	250 Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
251 Valores de renta fija.	251 Valores representativos de deuda a largo plazo.
252 Créditos a largo plazo.	252 Créditos a largo plazo.
253 Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.	253 Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
254 Créditos a largo plazo al personal.	254 Créditos a largo plazo al personal.
255 Créditos a largo plazo por subvenciones devengadas.	255 Activos por derivados financieros a largo plazo.
256 Intereses a largo plazo de valores de renta fija.	256 Administraciones Públicas, subvenciones oficiales pendientes de cobro a largo plazo.
257 Intereses a largo plazo de créditos.	257 Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.
258 Imposiciones a largo plazo.	258 Imposiciones a largo plazo.
259 Desembolsos pendientes sobre acciones.	259 Desembolsos pendientes sobre acciones.
26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO	26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO
260 Fianzas constituidas a largo plazo.	260 Fianzas constituidas a largo plazo.
265 Depósitos constituidos a largo plazo.	265 Depósitos constituidos a largo plazo.
27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS	27. GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS
270 Gastos de formalización de deudas.	270 Gastos de formalización de deudas.
271 Gastos por intereses diferidos de valores negociables.	
272 Gastos por intereses diferidos.	
276 Otros gastos a distribuir.	276 Otros gastos a distribuir.

PGC 90	PGC 07
28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO	28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO
281 Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.	280 Amortización acumulada del inmovilizado intangible
	2803 Amortización acumulada de propiedad industrial.
	2806 Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
	2808 Amortización acumulada de derechos de uso y otro inmovilizado intangible.
282 Amortización acumulada del inmovilizado material.	281 Amortización acumulada del inmovilizado material.
	2810. Terrenos, costes de rehabilitación.
01. Instalaciones de ayudas a la navegación.	2811. Construcciones.
02. Accesos marítimos.	02. Accesos marítimos.
03. Obras de abrigo y defensa.	03. Obras de abrigo y defensa.
04. Obras de atraque.	04. Obras de atraque.
05. Instalaciones para reparación de barcos.	05. Instalaciones para reparación de barcos.
06. Edificaciones.	06. Edificaciones.
07. Instalaciones generales.	07. Instalaciones generales.
08. Pavimentos, calzadas y vías circulación.	08. Pavimentos, calzadas y vías de circulación.
09. Equipos de manipulación de mercancías.	2812. Instalaciones técnicas.
10. Material flotante.	01. Instalaciones de ayudas a la navegación
11. Equipos de transporte.	2813. Equipamientos.
12. Material ferroviario.	09. Equipos de manipulación de mercancías.
13. Equipo de taller.	10. Material flotante.
14. Mobiliario y enseres.	12. Material ferroviario.
15. Material diverso.	13. Equipo de taller.
16. Equipo informático.	2814. Utillaje.
	2815. Otras instalaciones.
	2816. Mobiliario.
	14. Mobiliario y enseres.
	2817. Equipos para proceso de información.
	16. Equipo informático.
	2818. Elementos de transporte.
	11. Equipos de transporte
	2819. Otro inmovilizado material.
	15. Material diverso
	282 Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.
	2820. Terrenos, costes de rehabilitación.
	2821. Construcciones.

PGC 90	PGC 07
29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO	29. DETERIORO DE VALOR DEL INMOVILIZADO
291 Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.	290 Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
292 Provisión por depreciación del inmovilizado material.	291 Deterioro de valor del inmovilizado material.
	291x. Deterioro de valor del inmovilizado material.
	291x. Deterioro de valor de aperturas de bienes al uso general.
	292 Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
	293 Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
293 Provisión por depreciación de participaciones en capital a l.p. en empresas del grupo.	2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
294 Provisión por depreciación de participaciones en capital a l.p. en empresas asociadas.	2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
	294 Deterioro de valores representativos de deuda a la.p. en partes vinculadas.
293 Provisión por depreciación de valores negociables a l.p. de empresas del grupo.	2943. Deterioro de valores representativos de deuda a l.p. de empresas del grupo.
294 Provisión por depreciación de valores negociables a l.p. de empresas asociadas.	2944. Deterioro de valores representativos de deuda a l.p. de empresas asociadas.
	2945. Deterioro de valores representativos de deuda a l.p. de otras partes vinculadas.
	295 Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.
295 Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas del grupo.	2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas del grupo
296 Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a empresas asociadas.	2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a empresas asociadas
	2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas
297 Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.	297 Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
297 Provisión por depreciación de otras inversiones financieras permanentes en capital.	297 Provisión por depreciación de otras inversiones financieras permanentes en capital.
298 Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.	298 Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

PGC 90	PGC 07
GRUPO 3. EXISTENCIAS	GRUPO 3. EXISTENCIAS
30. COMERCIALES	30. COMERCIALES
31. MATERIAS PRIMAS	31. MATERIAS PRIMAS
32. OTROS APROVISIONAMIENTOS	32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
320 Elementos y conjuntos incorporables.	320 Elementos y conjuntos incorporables.
321 Combustibles.	321 Combustibles.
321 Existencias de suministros.	321 Existencias de suministros.
322 Repuestos.	322 Repuestos.
322 Existencias de materiales para reparaciones y conservación.	322 Existencias de materiales para reparaciones y conservación.
325 Materiales diversos	325 Materiales diversos.
326 Embalajes.	326 Embalajes.
327 Envases.	327 Envases.
328 Material de oficina.	328 Material de oficina.
33. PRODUCTOS EN CURSO	33. PRODUCTOS EN CURSO
34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS	34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS
35. PRODUCTOS TERMINADOS	35. PRODUCTOS TERMINADOS
35. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS	35. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
36. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS	39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

PGC 90	PGC 07
GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE TRÁFICO	GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES COMERCIALES
40. PROVEEDORES	40. PROVEEDORES
400 Proveedores.	400 Proveedores.
401 Proveedores, efectos comerciales a pagar.	401 Proveedores, efectos comerciales a pagar.
402 Proveedores, empresas del grupo.	403 Proveedores, empresas del grupo.
403 Proveedores, empresas asociadas.	404 Proveedores, empresas asociadas.
	405 Proveedores, otras partes vinculadas.
406 Envases y embalajes a devolver a proveedores.	406 Envases y embalajes a devolver a proveedores.
407 Anticipos a proveedores.	407 Anticipos a proveedores.
41. ACREEDORES VARIOS	41. ACREEDORES VARIOS
410 Acreedores por prestaciones de servicios y otros conceptos.	410 Acreedores por prestaciones de servicios.
411 Acreedores, efectos comerciales a pagar.	411 Acreedores, efectos comerciales a pagar.
412 Acreedores, empresas del grupo.	412 Acreedores, empresas del grupo.
413 Acreedores, empresas asociadas.	413 Acreedores, empresas asociadas.
417 Anticipos a acreedores.	417 Anticipos a acreedores.
419 Acreedores por operaciones en común.	419 Acreedores por operaciones en común.
43. CLIENTES	43. CLIENTES
430 Clientes.	430 Clientes.
431 Clientes, efectos comerciales a cobrar.	431 Clientes, efectos comerciales a cobrar.
434 Clientes a cobrar a largo plazo.	431 Clientes a cobrar a largo plazo.
	432 Clientes, operaciones de "factoring".
432 Clientes, empresas del grupo.	433 Clientes, empresas del grupo.
433 Clientes, empresas asociadas.	434 Clientes, empresas asociadas.
	435 Clientes, otras partes vinculadas.
435 Clientes de dudoso cobro.	436 Clientes de dudoso cobro.
436 Envases y embalajes a devolver por clientes.	437 Envases y embalajes a devolver por clientes.
437 Anticipos de clientes.	438 Anticipos de clientes.
44. DEUDORES VARIOS	44. DEUDORES VARIOS
440 Deudores.	440 Deudores.
441 Deudores, efectos comerciales a cobrar.	441 Deudores, efectos comerciales a cobrar.
442 Deudores, empresas del grupo.	442 Deudores, empresas del grupo.
443 Deudores, empresas asociadas.	443 Deudores, empresas asociadas.
445 Deudores de dudoso cobro.	445 Deudores de dudoso cobro.
445 Deudores por subvenciones devengadas. Sustituida por la 4781	445 Deudores por subvenciones devengadas.
447 Subvenciones cobradas por anticipado. Sustituida por la 4782	
449 Deudores por operaciones en común.	449 Deudores por operaciones en común.

PGC 90	PGC 07
46. PERSONAL	46. PERSONAL
460 Anticipos de remuneraciones.	460 Anticipos de remuneraciones.
	461 Dietas de viaje.
465 Remuneraciones pendientes de pago.	465 Remuneraciones pendientes de pago.
	466 Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago
47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
470 Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.	470 Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
	4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
	4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
	4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
471 Organismos de la Seguridad Social, deudores.	471 Organismos de la Seguridad Social, deudores.
472 Hacienda Pública, IVA soportado.	472 Hacienda Pública, IVA soportado.
473 Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.	473 Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
474 Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.	474 Activos por impuesto diferido
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.	4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...	4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
	4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
475 Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.	475 Hacienda Pública, acreedora por diversos conceptos.
	4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
	4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
	4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
	4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
476 Organismos de la Seguridad Social, acreedores.	476 Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
477 Hacienda Pública, IVA repercutido.	477 Hacienda Pública, IVA repercutido.
	478 Subvenciones oficiales.
	4781. Subvenciones oficiales pendientes de cobro a corto plazo.
	4782. Anticipos de subvenciones oficiales.
	4788. Subvenciones oficiales a reintegrar.
479 Impuesto sobre beneficios diferido.	479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles.
48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN	48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
480 Gastos anticipados.	480 Gastos anticipados.
485 Ingresos anticipados.	485 Ingresos anticipados.
49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRÁFICO	49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO
490 Provisión para insolvencias de tráfico.	490 Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
491 Provisión para insolvencias de tráfico a largo plazo.	491 Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales a largo plazo.
	493 Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con partes vinculadas.
493 Provisión para insolvencias de tráfico de empresas del grupo.	4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas del grupo.
494 Provisión para insolvencias de tráfico de empresas asociadas.	4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con empresas asociadas.
	4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales con otras partes vinculadas.
499 Provisión para otras operaciones de tráfico.	499 Provisión para otras operaciones comerciales
	4994. Provisión por contratos onerosos.
	4999. Provisión para otras operaciones comerciales.

PGC 90	PGC 07
GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS	GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS
50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO	50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARÁCTERÍSTICAS ESPECIALES Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO
51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS
512 Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.	510 Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
513 Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.	5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas del grupo.
514 Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.	5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, empresas asociadas.
515 Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.	5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
	511 Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas
	5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo.
	5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas asociadas.
	5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
	512 Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
	5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas del grupo.
	5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, empresas asociadas.
	5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
	513 Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
510 Deudas a corto plazo con empresas del grupo.	5133. Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo.
511 Deudas a corto plazo con empresas asociadas.	5134. Otras deudas a corto plazo con empresas asociadas.
	5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.
	514 Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
516 Intereses a corto plazo de deudas con empresas del grupo.	5143. Intereses a corto plazo de deudas, empresas del grupo.
517 Intereses a corto plazo de deudas con empresas asociadas.	5144. Intereses a corto plazo de deudas, empresas asociadas.
	5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.
	516 AAPP, acreedores por aportación anticipada a Puertos del Estado.
516 OPPE, acreedor por aportación a Puertos del Estado.	516 OPPE, acreedor por aportación a Puertos del Estado.
517 Fondo de Compensación Interportuario, acreedor.	517 Fondo de Compensación Interportuario, acreedor.
52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS	52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito.	520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
521 Otras deudas a corto plazo.	521 Deudas a corto plazo.
	522 Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados
523 Proveedores de inmovilizado a corto plazo.	523 Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
	524 Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
524 Efectos a pagar a corto plazo.	525 Efectos a pagar a corto plazo.
524 Fondo de Compensación Interportuario pendiente de distribución.	525 Fondo de Compensación Interportuario pendiente de distribución.
525 Dividendo activo a pagar.	526 Dividendo activo a pagar.
525 Deudas a corto plazo por integración Montepío.	525 Deudas a corto plazo por integración Montepío.
526 Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.	527 Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
527 Intereses a corto plazo de deudas.	528 Intereses a corto plazo de deudas.
528 Intereses a corto plazo de deudas por integración Montepío.	528 Intereses a corto plazo de deudas por integración Montepío.
	529 Provisiones a corto plazo.

PGC 90	PGC 07
53. INVERSIONES FINANCIERAS A C.P. EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS	53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS
	530 Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
530 Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.	5303. Participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
531 Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.	5304. Participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
	531 Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
532 Valores de renta fija a corto plazo de empresas del grupo	5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas del grupo.
533 Valores de renta fija a corto plazo de empresas asociadas	5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de empresas asociadas.
	5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
	532 Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
534 Créditos a corto plazo a empresas del grupo.	5323. Créditos a corto plazo a empresas del grupo.
535 Créditos a corto plazo a empresas asociadas.	5324. Créditos a corto plazo a empresas asociadas.
	5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
	533 Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas
536 Intereses de corto plazo de inversiones financieras en empresas del grupo.	5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas del grupo.
537 Intereses de corto plazo de inversiones financieras en empresas asociadas.	5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de empresas asociadas.
	5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.
	534 Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
	5343. Intereses a corto plazo de créditos a empresas del grupo.
	5344. Intereses a corto plazo de créditos a empresas asociadas.
	5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
	535 Dividendos a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
	5353. Dividendo a cobrar de empresas del grupo.
	5354. Dividendo a cobrar de empresas asociadas.
	5355. Dividendos a cobrar de otras partes vinculadas.
	539 Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo de partes vinculadas.
538 Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas del grupo.	5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
539 Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de empresas asociadas.	5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
	5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES	54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
540 Inversiones financieras temporales en capital.	540 Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
540 Valores de renta variable.	540 Valores de renta variable.
541 Valores de renta fija a corto plazo.	541 Valores representativos de deuda a corto plazo.
542 Créditos a corto plazo	542 Créditos a corto plazo
543 Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.	543 Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
544 Créditos a corto plazo al personal.	544 Créditos a corto plazo al personal.
545 Dividendo a cobrar.	545 Dividendo a cobrar.
546 Intereses a corto plazo de valores de renta fija.	546 Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
547 Intereses a corto plazo de créditos.	547 Intereses a corto plazo de créditos.
548 Imposiciones a corto plazo.	548 Imposiciones a corto plazo.
549 Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.	549 Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

PGC 90	PGC 07
55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS	55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS
550 Titular de la explotación.	550 Titular de la explotación.
550 Empréstito M.O.P.T.M.A. a pagar.	550 Empréstito M.O.P.T.M.A. a pagar.
553 Cuenta corriente con socios y administradores.	551 Cuenta corriente con socios y administradores.
	552 Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
551 Cuenta corriente con empresas del grupo.	5523. Cuenta corriente con empresas del grupo.
552 Cuenta corriente con empresas asociadas.	5524. Cuenta corriente con empresas asociadas.
	5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.
	553 Cuentas corrientes en fusiones y escisiones.
	5530. Socios de sociedad disuelta.
	5531. Socios, cuenta de fusión.
	5532. Socios de sociedad escindida.
	5533. Socios, cuenta de escisión.
553 M.O.P.T.M.A., deudor por empréstito	553 M.O.P.T.M.A., deudor por empréstito
555 Partidas pendientes de aplicación.	554 Cuenta corriente con uniones temporales de empresas y comunidades de bienes.
556 Desembolsos exigidos sobre acciones.	555 Partidas pendientes de aplicación.
557 Dividendo activo a cuenta.	556 Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
	557 Dividendo activo a cuenta.
557 Deudores por aportación a Puertos del Estado.	557 OPPE, deudor por aportación anticipada a Puertos del Estado.
558 Accionistas por desembolsos exigidos.	557 AAPP, deudores por aportación a Puertos del Estado.
559 Fondo de Compensación Interportuario, deudor.	558 Socios por desembolsos exigidos.
	558 Fondo de Compensación Interportuario, deudor.
	559 Derivados financieros a corto plazo
	5590. Activos por derivados financieros a c.p., cartera de negociación.
	5593. Activos por derivados financieros a c.p., instrumentos de cobertura.
	5595. Pasivos por derivados financieros a c.p., cartera de negociación.
	5598. Pasivos por derivados financieros a c.p., instrumentos de cobertura.
56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO	56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN
560 Fianzas recibidas a corto plazo.	560 Fianzas recibidas a corto plazo.
561 Depósitos recibidos a corto plazo.	561 Depósitos recibidos a corto plazo.
565 Fianzas constituidas a corto plazo.	565 Fianzas constituidas a corto plazo.
566 Depósitos constituidos a corto plazo.	566 Depósitos constituidos a corto plazo.
58. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN	
580 Intereses pagados por anticipado.	567 Intereses pagados por anticipado.
585 Intereses cobrados por anticipado.	568 Intereses cobrados por anticipado.
	569 Garantías financieras a corto plazo.
57. TESORERIA	57. TESORERIA
570 Caja, euros.	570 Caja, euros.
571 Caja, moneda extranjera	571 Caja, moneda extranjera
572 Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros.	572 Bancos e instituciones de crédito, c/c vista euros.
573 Bancos e instituciones de crédito, c/c vista moneda extranjera.	573 Bancos e instituciones de crédito, c/c vista moneda extranjera.
574 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro euros.	574 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro euros.
575 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro moneda extranjera.	575 Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro moneda extranjera.
	576 Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

PGC 90	PGC 07
GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS	GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS
60. COMPRAS	60. COMPRAS
600 Compras de mercaderías.	600 Compras de mercaderías.
601 Compras de materias primas.	601 Compras de materias primas.
601 Compras de suministros para almacén.	601 Compras de suministros.
602 Compras de otros aprovisionamientos.	602 Compras de otros aprovisionamientos.
602 Compras de materiales para reparaciones y conservación.	602 Compras de materiales para reparaciones y conservación.
606 Descuentos sobre compras por pronto pago.	606 Descuentos sobre compras por pronto pago.
607 Trabajos realizados por otras empresas.	607 Trabajos realizados por otras empresas.
608 Devoluciones de compras y operaciones similares.	608 Devoluciones de compras y operaciones similares.
609 Rappels por compras.	609 Rappels por compras.
61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
610 Variación de existencias de mercaderías.	610 Variación de existencias de mercaderías.
611 Variación de existencias de materias primas.	611 Variación de existencias de materias primas.
611 Variación de existencias de suministros para almacén.	611 Variación de existencias de suministros para almacén.
612 Variación de existencias de otros aprovisionamientos.	612 Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
612 Variación de existencias de materiales para reparaciones y conservación.	612 Variación de existencias de materiales para reparaciones y conservación.
62. SERVICIOS EXTERIORES	62. SERVICIOS EXTERIORES
620 Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.	620 Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
621 Arrendamientos y cánones.	621 Arrendamientos y cánones.
622 Reparaciones y conservación.	622 Reparaciones y conservación.
6223. Medio Ambiente.	6223. Medio Ambiente.
623 Servicios de profesionales independientes.	623 Servicios de profesionales independientes.
6233. Medio Ambiente.	6233. Medio Ambiente.
624 Transportes.	624 Transportes.
625 Primas de seguros.	625 Primas de seguro.
626 Servicios bancarios y similares.	626 Servicios bancarios y similares.
627 Publicidad, propaganda y relaciones públicas.	627 Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
628 Suministros.	628 Suministros.
629 Otros servicios.	629 Otros servicios.
63. TRIBUTOS	63. TRIBUTOS
630 Impuesto sobre Sociedades	630 Impuesto sobre Sociedades
	6300. Impuesto corriente
	6301. Impuesto diferido.
631 Otros tributos.	631 Otros tributos.
633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.	633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
634 Ajustes negativos en la imposición indirecta.	634 Ajustes negativos en la imposición indirecta.
636 Devolución de impuestos.	636 Devolución de impuestos.
638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.	638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
639 Ajustes positivos en la imposición indirecta.	639 Ajustes positivos en la imposición indirecta.

PGC 90	PGC 07
64. GASTOS DE PERSONAL	64. GASTOS DE PERSONAL
640 Sueldos y salarios.	640 Sueldos y salarios.
641 Indemnizaciones.	641 Indemnizaciones.
642 Seguridad Social a cargo de la empresa.	642 Seguridad Social a cargo de la empresa.
643 Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.	643 Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida
	644 Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.
	645 Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio.
644 Dietas por asistencia a Consejos de Administración (personal).	645 Dietas por asistencia a Consejos de Administración (personal).
649 Otros gastos sociales.	649 Otros gastos sociales.
65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN	65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN
650 Pérdidas de cuentas comerciales incobrables.	650 Pérdidas de créditos comerciales incobrables.
651 Resultados de operaciones en común.	651 Resultados de operaciones en común.
651 Aportación a Puertos del Estado art. 11.1.b) Ley 48/2003.	651 Aportación a Puertos del Estado art. 11.1.b) Ley 48/2003.
652 Subvenciones de explotación.	652 Subvenciones, donaciones y legados otorgados.
653 Subvenciones de capital otorgadas.	653 Subvenciones de capital otorgadas.
	654 Gastos de gestión de cobro de deudas en vía de apremio.
655 Adquisiciones de inmovilizado no inventariable.	655 Adquisiciones de inmovilizado no inventariable.
656 Dietas por asistencia a Consejos de Administración (no personal).	656 Dietas por asistencia a Consejos de Administración (no personal).
657 Fondo de Compensación Interportuario del ejercicio aportado.	657 Fondo de Compensación Interportuario aportado.
659 Otras pérdidas en gestión corriente.	659 Otras pérdidas en gestión corriente.

PGC 90	PGC 07
68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES	68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES
680 Amortización de gastos de establecimiento.	
681 Amortización del inmovilizado inmaterial.	680 Amortización del inmovilizado intangible
682 Amortización del inmovilizado material.	681 Amortización del inmovilizado material.
	00. Terrenos, costes de rehabilitación.
01. Instalaciones de ayudas a la navegación.	01. Instalaciones de ayudas a la navegación.
02. Accesos marítimos.	02. Accesos marítimos.
03. Obras de abrigo y defensa.	03. Obras de abrigo y defensa.
04. Obras de atraque.	04. Obras de atraque.
05. Instalaciones reparaciones de barcos.	05. Instalaciones reparaciones de barcos.
06. Edificaciones.	06. Edificaciones.
07. Instalaciones generales.	07. Instalaciones generales.
08. Pavimentos, calzadas y vías de circulación.	08. Pavimentos, calzadas y vías de circulación.
09. Equipos de manipulación de mercancías.	09. Equipos de manipulación de mercancías.
10. Material flotante.	10. Material flotante.
11. Equipo de transporte.	11. Equipo de transporte.
12. Material ferroviario.	12. Material ferroviario.
13. Equipo de taller.	13. Equipo de taller.
14. Mobiliario y enseres.	14. Mobiliario y enseres.
15. Material diverso.	15. Material diverso.
16. Equipos informáticos.	16. Equipos informáticos.
	682 Amortización de las inversiones inmobiliarias.
	6820. Terrenos, costes de rehabilitación.
	6821. Construcciones.
683 Amortización de otros gastos a distribuir en varios ejercicios.	683 Amortización de otros gastos a distribuir en varios ejercicios.
69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES	69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES
690 Dotación al fondo de reversión.	690 Dotación al fondo de reversión.
691 Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.	690 Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
692 Dotación a la provisión del inmovilizado material.	691 Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
	692 Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
693 Dotación a la provisión de existencias.	693 Pérdidas por deterioro de existencias.
	6931. Pérdidas por deterioro de suministros para almacén.
	6933. Pérdidas por deterioro de materiales para reparaciones y conservación.
694 Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.	694 Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales
	695 Dotación a la provisión para operaciones comerciales
	6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
695 Dotación a la provisión para otras operaciones de tráfico.	6959. Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales.
696 Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.	696 Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
696 Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo.	696 Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo.
697 Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.	697 Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
698 Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.	698 Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
699 Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.	699 Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

PGC 90	PGC 07
GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS	GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS
70. VENTAS DE SERVICIOS	70. VENTAS DE SERVICIOS
702 Tasas Portuarias	702 Tasas Portuarias
7021. Tasa por ocupación privativa del dominio público portuario	7021. Tasa por ocupación privativa del dominio público portuario
7022. Tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias.	7022. Tasas por utilización especial de las instalaciones portuarias.
70221. Tasa del buque.	70221. Tasa del buque.
70222. Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo	70222. Tasa de las embarcaciones deportivas y de recreo
70223. Tasa del pasaje.	70223. Tasa del pasaje.
70224. Tasa de la mercancía.	70224. Tasa de la mercancía.
70225. Tasa de la pesca fresca.	70225. Tasa de la pesca fresca.
7023. Tasa por aprovechamiento especial del dominio público portuario.	7023. Tasa por aprovechamiento especial del dominio público portuario.
7024. Tasas por servicios no comerciales.	7024. Tasas por servicios no comerciales.
70241. Tasa por servicios generales	70241. Tasa por servicios generales
70242. Tasa por servicio de señalización marítima.	70242. Tasa por servicio de señalización marítima.
703 Otros ingresos	703 Otros ingresos de negocio
7031. Tarifas por servicios comerciales.	7031. Tarifas por servicios comerciales.
7032. Tarifas por servicios portuarios básicos.	7032. Tarifas por servicios portuarios básicos.
7033. Tarifas por la no utilización del servicio de recepción de desechos generados por buques.	7033. Tarifas por la no utilización del servicio de recepción de desechos generados por buques.
7034. Importes adicionales a la tasa por ocupación privativa del dominio público portuario.	7034. Importes adicionales a la tasa por ocupación privativa del dominio público portuario.
7035. Importes adicionales a la tasa por aprovechamiento espec. del dominio público portuario.	7035. Importes adicionales a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público portuario.
7036. Canon por utilización de líneas ferroviarias y canon por utilización de estaciones y otras instalaciones.	7036. Canon por utilización de líneas ferroviarias y canon por utilización de estaciones y otras instalaciones.
71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA	73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA
730 Incorporación al activo de gastos de establecimiento.	
731 Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.	730 Trabajos realizados para el inmovilizado intangible
732 Trabajos realizados para el inmovilizado material.	731 Trabajos realizados para el inmovilizado material.
	732 Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
733 Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.	733 Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
737 Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.	
74. SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN	74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
740 Subvenciones oficiales a la explotación.	740 Subvenciones, donaciones y legados a la explotación.
	746 Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio.
741 Otras subvenciones a la explotación.	747 Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio.

PGC 90	PGC 07
75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN	75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN
751 Resultados de operaciones en común.	751 Resultados de operaciones en común.
751 Ingresos por tráfico mínimos.	751 Ingresos por tráfico mínimos.
752 Ingresos por arrendamientos.	752 Ingresos por arrendamientos.
753 Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.	753 Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
	753 Ingresos traspasados al resultado por concesiones revertidas.
754 Ingresos por comisiones.	754 Ingresos por comisiones.
755 Ingresos por servicios al personal.	755 Ingresos por servicios al personal.
756 Aportación Autoridades Portuarias a Puertos del Estado art. 11.1.b) Ley 48/2003.	756 Aportación Autoridades Portuarias a Puertos del Estado art. 11.1.b) Ley 48/2003.
	757 Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo.
757 Fondo de Compensación Interportuario del ejercicio recibido.	757 Fondo de Compensación Interportuario recibido.
759 Ingresos por servicios diversos.	759 Ingresos diversos.
76. INGRESOS FINANCIEROS	76. INGRESOS FINANCIEROS
760 Ingresos de participaciones en capital.	760 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
761 Ingresos de valores de renta fija.	761 Ingresos de valores representativos de deuda.
	762 Ingresos de créditos
762 Ingresos de créditos a largo plazo.	7620. Ingresos de créditos a largo plazo.
762 Ingresos de créditos a corto plazo.	7621. Ingresos de créditos a corto plazo.
	763 Beneficios por la valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.
765 Descuento sobre compras por pronto pago.	765 Descuento sobre compras por pronto pago.
766 Beneficios en valores negociables.	766 Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
	767 Ingresos de activos afectos y derechos de reembolso relativos a retribuciones a l.p.
	767 Incorporación al activo de gastos financieros.
767 Ingresos financieros imputables al Fondo de Compensación Interportuario	767 Ingresos financieros imputables al Fondo de Compensación Interportuario
768 Diferencias positivas de cambio.	768 Diferencias positivas de cambio.
769 Otros ingresos financieros.	769 Otros ingresos financieros.
77. BENEFICIOS PROCEDENTES DEL INMOVILIZADO E INGRESOS EXCEPCIONALES	77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES
770 Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial.	770 Beneficios procedentes del inmovilizado intangible
771 Beneficios procedentes del inmovilizado material.	771 Beneficios procedentes del inmovilizado material patrimonial.
	772 Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
	773 Beneficios procedentes de participaciones a l.p. en partes vinculadas.
772 Beneficios procedentes de participaciones en capital a l.p. en empresas del grupo.	7733. Beneficios procedentes de participaciones en capital a l.p., empresas del grupo.
773 Beneficios procedentes de participaciones en capital a l.p. en empresas asociadas	7734. Beneficios procedentes de participaciones en capital a l.p., empresas asociadas.
	7735. Beneficios procedentes de participaciones en capital a l.p., otras partes vinculadas.
774 Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.	774 Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias.
	774 Diferencia negativa en combinaciones de negocio.
775 Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.	775 Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio.
	775 Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
777 Beneficios procedentes de otras inversiones financieras permanentes en capital.	777 Beneficios procedentes de otras inversiones financieras permanentes en capital.
778 Ingresos extraordinarios.	778 Ingresos extraordinarios.
778X. Ingresos traspasados al resultado por concesiones revertidas.	778X. Ingresos traspasados al resultado por concesiones revertidas.
779 Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.	779 Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.

PGC 90	PGC 07
79. EXCESO Y APLICACIONES DE PROVISIONES	79. EXCESO Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO
790 Exceso de provisión para riesgos y gastos.	790 Exceso de provisión para riesgos y gastos.
791 Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.	790 Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
792 Exceso de provisión de inmovilizado material.	791 Reversión del deterioro del inmovilizado material.
	792 Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
793 Provisión de existencias aplicada.	793 Reversión del deterioro de existencias
	7931. Reversión del deterioro de suministros para almacén.
	7933. Reversión del deterioro de materiales para reparaciones y conservación.
794 Provisión para insolvencias de tráfico aplicada.	794 Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales.
795 Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada.	795 Exceso de provisiones.
	7950. Exceso de provisión por retribuciones al personal
	7951. Exceso de provisión para impuestos
	7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades
	7954. Exceso de provisión para operaciones comerciales
	79544. Exceso de provisión por contratos onerosos
	79549. Exceso de provisión por otras operaciones comerciales
	7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales
	7956. Exceso de provisión para reestructuraciones
	7957. Exceso de provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
796 Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.	796 Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
796 Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo.	
797 Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.	797 Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
798 Exceso de provisión para depreciación de valores negociables a corto plazo.	798 Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
799 Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.	799 Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

PGC 90

PGC 07

	GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO
	80. GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS
	800 Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
	802 Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
	81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
	810 Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.
	811 Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.
	812 Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.
	813 Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.
	82. GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN
	820 Diferencias de conversión negativas
	821 Transferencia de diferencias de conversión positivas
	83. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
	830 Impuesto sobre beneficios
	8300. Impuesto corriente
	8301. Impuesto diferido
	833 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
	834 Ingresos fiscales por diferencias permanentes
	835 Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.
	836 Transferencia de diferencias permanentes
	837 Transferencia de deducciones y bonificaciones.
	838 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
	84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
	840 Transferencia de subvenciones oficiales de capital
	841 Transferencia de donaciones y legados de capital
	842 Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados
	85. GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA
	850 Pérdidas actuariales
	851 Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida
	86. GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA
	860 Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
	862 Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

PGC 90

PGC 07

	89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS
	891 Deterioro de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas del gru
	892 Deterioro de participaciones en el patrimonio y valores representativos de deuda de empresas asocia

PGC 90

PGC 07

	GRUPO 9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO
	90. INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS
	900 Beneficios en activos financieros disponibles para la venta
	902 Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta
	91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
	910 Beneficios por coberturas de flujos de efectivo
	911 Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero
	912 Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo
	913 Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
	92. INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN
	920 Diferencias de conversión positivas
	921 Transferencia de diferencias de conversión negativas
	94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS
	940 Ingresos de subvenciones oficiales de capital
	941 Ingresos de donaciones y legados de capital
	942 Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados
	95. INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA
	950 Ganancias actuariales
	951 Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida
	96. INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA
	960 Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
	962 Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
	99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS
	991 Recuperación de ajuste valorativos negativos previos, empresas del grupo.
	992 Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas.
	993 Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas del grupo.
	994 Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, empresas asociadas.

**CRITERIOS CONTABLES
ESPECÍFICOS**

4. CRITERIOS CONTABLES ESPECÍFICOS

4.1. Dominio público portuario

- 4.1.1. Clasificación contable
- 4.1.2. Valoración inicial
- 4.1.3. Adscripciones y desafectaciones
- 4.1.4. Autorizaciones y concesiones
- 4.1.5. Apertura de bienes al uso general
- 4.1.6. Reversión de concesiones
- 4.1.7. Rescate de concesiones
- 4.1.8. Financiación anticipada de concesionarios

4.2. Subvenciones oficiales de capital

4.3. Capitalización de intereses de financiación ajena

4.4. Actualización financiera de cuentas a cobrar y a pagar

4.5. Resultados extraordinarios y resultados de ejercicios anteriores

4.6. Obras fuera de la zona de servicio

4.7. Fondo de Compensación Interportuario

4.8. Ajustes en balance de apertura

4.9. Criterios específicos de elaboración del Estado de Flujos de Efectivo

4.10. Otros tratamientos contables homogéneos

4.1. Dominio público portuario

4.1.1 Clasificación contable

Las Autoridades Portuarias y Puertos del Estado son entidades estatales de derecho público integradas en el sector público empresarial (arts. 2.1.g y 3.2.c) de la Ley 47/2003, General Presupuestaria). Poseen personalidad jurídica y patrimonios propios, y se rigen por su legislación específica, por la Ley General Presupuestaria y, supletoriamente, por la Lofage. Constituyen la opción organizativa elegida por el Estado para el ejercicio de sus competencias constitucionales en materia de puertos de interés general.

Debido a su naturaleza pública, la obligación de los Organismos Públicos Portuarios (OPP) de aplicar el Plan General de Contabilidad (art. 43.1 de la Ley 48/2003) implica la necesidad de encajar dentro de esta normativa contable empresarial y sus principios, los tratamientos contables más adecuados para el registro de las operaciones relacionadas con el dominio público portuario. En ausencia de un tratamiento expreso, esta aproximación debe realizarse necesariamente atendiendo con carácter principal a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de dichas operaciones, intrínsecamente asociadas a la naturaleza pública de los OPP.

La mayor parte de los bienes del activo no corriente que los OPP utilizan en su actividad económica habitual son bienes de dominio público (en concreto, el dominio público portuario estatal), no correspondiendo por tanto a las Autoridades Portuarias ni la titularidad de dichos bienes ni la facultad de enajenación o gravamen de los mismos, mientras mantengan su calificación jurídica.

Si bien es cierto que tratándose de dominio público, la titularidad de los bienes que lo integran no corresponde a las Autoridades Portuarias, también es cierto que el dominio público portuario adscrito a las mismas es uno de los elementos básicos de su actividad, y por ello estas Entidades disponen de unos amplios poderes de administración y gestión sobre el mismo, y perciben como propios los ingresos que se deriven de esta gestión. Las Autoridades Portuarias ostentan las mismas facultades que la Administración General del Estado en relación con el dominio público mientras se mantenga su afectación y, tal como se ha señalado, perciben los rendimientos que producen dichos bienes.

En efecto, por un lado, de acuerdo con el artículo 36, letra d) de la Ley 27/1992 (en la redacción dada por la Ley 62/1997), es competencia de las Autoridades Portuarias “la gestión del dominio público portuario y de señales marítimas que le sea adscrito”. Por otro lado, la Ley 48/2003 atribuye las tasas portuarias como recursos económicos de las Autoridades Portuarias (art. 12.1.b), siendo estas tasas las exigidas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario y por la prestación de servicios no comerciales por las Autoridades Portuarias (art. 14.1). Por su parte, el artículo 47 atribuye a los OPP, en relación con los bienes patrimoniales del Estado adscritos, las mismas facultades de administración, defensa, policía, etc., que otorga la Ley de Costas a la Administración General del Estado.

Por tanto, puede concluirse que, excepto por la facultad de disposición, las Autoridades Portuarias ostentan sobre los bienes de dominio público adscrito las facultades típicas de un derecho de propiedad, actuando con plenas facultades y competencias de administración, y realizando sobre dicho dominio público actos de gestión de derecho público y privado, cediendo su uso en exclusiva y percibiendo un precio a cambio.

En terminología del NPGC, es obvio que las Autoridades Portuarias asumen sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de estos activos. Además, de acuerdo con el apartado 1º del Marco Conceptual de la Contabilidad, en la contabilización de las operaciones debe atenderse a su realidad económica (facultades típicas de un derecho de propiedad) y no sólo a su forma jurídica (dominio público estatal), de forma que se garantice que las cuentas anuales muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Por todo ello, se considera que los bienes de dominio público portuario adscritos a las Autoridades Portuarias para el cumplimiento de sus fines deben registrarse contablemente como inmovilizado material (o inversiones inmobiliarias, en su caso), y no como inmovilizado intangible¹, siempre que la adscripción se efectúe por un periodo de tiempo indefinido o bien definido pero igual o superior a la vida económica del activo. Si el periodo de adscripción definido fuese inferior a la vida económica del activo adscrito, la entidad tendría sobre el elemento un derecho de uso, que se calificaría contablemente como inmovilizado intangible.

En todo caso se deberá informar en la Memoria anual de la parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias que corresponde a bienes de dominio público, así como de las restricciones propias de su naturaleza demanial. A efectos prácticos se considera admisible identificar y describir, aún de manera genérica, la naturaleza de los bienes de inmovilizado material patrimoniales, destacando la naturaleza demanial de los restantes elementos que integran contablemente el inmovilizado material.

4.1.2 Valoración inicial

Para determinar la valoración inicial de las adiciones es necesario distinguir los distintos tipos de bienes que integran el dominio público portuario estatal según el artículo 93 de la Ley 48/2003:

- A precio de adquisición o coste de producción:

¹ Adicionalmente, debe destacarse que no sólo el sistema portuario estatal, sino también las restantes entidades públicas (Aena, Adif, etc.) que se integran en el sector público empresarial registran contablemente el dominio público afecto como inmovilizado material, como se desprende del Balance de la Cuenta General de dicho sector que elabora y publica la IGAE.

- a) Terrenos e instalaciones fijas que las Autoridades Portuarias adquieran a título oneroso mediante cualquier tipo de contrato (expropiación, compra-venta, rescate², etc.).
- b) Obras que las Autoridades Portuarias realicen sobre el dominio público portuario.
- A valor razonable
- c) Terrenos, obras e instalaciones portuarias fijas de titularidad estatal o de ayudas a la navegación marítima, que se afecten al servicio de los OPP.
- d) Obras que el Estado realice sobre el dominio público portuario y adscriba a la Autoridad Portuaria.
- e) Obras construidas por los titulares de una concesión de dominio público portuario, cuando reviertan a la Autoridad Portuaria.

Los bienes recibidos bajos los supuestos c) y d) tendrían la consideración de aportación patrimonial del Estado, tal y como se señala en el apartado siguiente.

También se valorarán a valor razonable los bienes recibidos por subvención, donación o legado de carácter no monetario (ya se trate de bienes que se incorporen al dominio público o de bienes de naturaleza patrimonial), de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.2 de la NRV 18ª “Subvenciones, donaciones y legados”.

En cuanto a los espacios de agua incluidos en la zona de servicio de los puertos, se considera que no deben ser objeto de valoración contable por la dificultad de estimar su valor razonable inicial (al ser prácticamente imposible su cuantificación como componente de la tasa del buque), careciendo igualmente de precio de adquisición o coste de producción o de cualquier tipo de mercado. En la Memoria se deberá informar expresamente de la imposibilidad de valorar este elemento.

4.1.3 Adscripciones y desafectaciones de bienes de dominio público

De acuerdo con lo previsto en el apartado 4º “Elementos de las cuentas anuales” del Marco Conceptual de la Contabilidad del NPGC, el patrimonio neto de la empresa “incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten”.

No teniendo forma de sociedad mercantil, los OPP carecen de capital social, aunque ello no implica que carezcan de una magnitud patrimonial dentro de los Fondos propios que

² No obstante, cuando no exista un precio de adquisición cierto, los activos adquiridos mediante rescate de una concesión se registrarán contablemente por su valor razonable, con el límite máximo del importe efectivamente pagado por el propio rescate. Ver apartado 4.1.7.

en cada momento represente el valor acumulado de los bienes que el Estado-propietario les haya aportado para el cumplimiento de sus fines y desempeño de sus funciones.

Esta visión de los fondos propios de los OPP como magnitud patrimonial expresiva de las aportaciones de capital efectuadas por el Estado coincide con las previsiones de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, cuya Disposición adicional quinta establece:

“1. El régimen patrimonial ... del ente público Puertos del Estado y de las Autoridades Portuarias, se sujetará a las previsiones de esta Ley, considerándose integrado en el Patrimonio del Estado el patrimonio de estos organismos, en los términos previstos en el artículo 9 de esta Ley.

2. ...”.

Dicho artículo 9 dispone la integración en el Patrimonio de la Administración Estado de los patrimonios de los organismos públicos que se encuentren en relación de dependencia o vinculación con la misma, circunstancia que desde luego concurre en las Autoridades Portuarias.

Este régimen patrimonial “particular” no imposibilita en ninguna manera que el Estado-propietario incremente la capitalización y capacidad económica de los OPP mediante nuevas aportaciones patrimoniales que, al igual que ocurre en la realidad económica empresarial, pueden materializarse en efectivo o en especie.

Las aportaciones en efectivo se dotan presupuestariamente por el Estado-propietario a través del artículo 87 “Aportaciones patrimoniales” del Capítulo 8 “Activos Financieros” de los Presupuestos Generales del Estado. Aunque los OPP no han recibido nunca aportaciones de esta naturaleza, en su caso se registrarían contablemente de forma simétrica al activo financiero mantenido por el Estado, con abono a la cuenta de Patrimonio, dentro de los Fondos propios del Balance.

Por lo que respecta a las aportaciones en especie, éstas pueden consistir en la transferencia de la titularidad de activos financieros (como ya ocurrió con la transferencia al patrimonio de las Autoridades Portuarias de la participación en las sociedades estatales de estiba y desestiba que ostentaba la Administración General del Estado, según lo previsto en el apartado Tres de la Disposición adicional sexta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre) o en la aportación de activos materiales (o intangibles).

En cuanto a las aportaciones patrimoniales de bienes de inmovilizado material, éstas pueden realizarse mediante el cambio de la afectación de bienes de dominio público a favor de los OPP, o mediante la adscripción a los mismos de bienes patrimoniales del Estado (que, al afectarse al servicio de los puertos, adquieren la naturaleza de dominio público portuario), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley 48/2003.

Por tanto, se considera que a estas operaciones pueden asimilarse contablemente a las aportaciones de capital no dinerarias, debiendo valorarse los bienes de inmovilizado recibidos por su valor razonable en el momento de la aportación, teniendo como contrapartida la cuenta de “Patrimonio” dentro de los Fondos propios del OPP.

En el proceso inverso, los bienes de dominio público portuario que resulten innecesarios para el cumplimiento de sus fines pueden ser desafectados por el Ministerio de Fomento, a propuesta de Puertos del Estado, previa declaración de innecesiedad del Consejo de Administración de la Autoridad Portuaria (art. 48 de la Ley 48/2003).

En primer lugar, debe señalarse que la publicación en el BOE de la Orden del Ministerio de Fomento que acuerde la desafectación de dominio público portuario no dará lugar, en principio, a la realización de ningún apunte contable, aunque sí se deberá hacer mención de este hecho en la información que se proporcione en la Memoria anual en relación con los bienes de dominio público, tal y como ya se ha comentado en el apartado 4.1.1.

En el caso de que los bienes desafectados ya estuvieran dados de baja contablemente con anterioridad, por haber perdido de forma irreversible la naturaleza contable de “activo” (en el caso más habitual, por tratarse de bienes abiertos al uso general, como se señala más adelante, en el apartado 4.1.5), tampoco será necesario realizar con posterioridad ningún apunte contable, si bien sí se deberá mencionar esta circunstancia (la baja contable anterior) en la información que sobre los bienes desafectados se incluya en la Memoria.

En el caso de que los bienes desafectados aún formaran parte del activo contable del OPP (por ser todavía objeto de explotación económica por parte del mismo, o por tratarse de bienes abiertos al uso general con carácter reversible), será necesario atender al destino de los bienes desafectados para determinar el tratamiento contable adecuado. Si los bienes desafectados conservan las características naturales de bienes de dominio público, nos encontramos ante una situación en la que el Estado titular de los fondos propios decide disminuir el capital que ha puesto a disposición del OPP para el ejercicio de sus fines, retirando del mismo un bien que transfiere a otro de sus órganos (p.e., la Dirección de Costas). Consecuentemente, el retorno del bien a la Administración General del Estado debe registrarse contablemente como una minoración del patrimonio aportado por el Estado-propietario, por el valor en libros, deducidos deterioros y amortizaciones, del bien retornado, en el momento en que se formalice la entrega del bien³.

Idéntico tratamiento debe aplicarse cuando el bien desafectado es cedido gratuitamente a otras Administraciones Públicas para fines de utilidad pública o interés social (p.e. mediante su incorporación al dominio público municipal), por responder también a una decisión de cambio de uso de los activos por parte de la Administración General del Estado, “accionista” o titular de los fondos propios de los OPP, que decide minorar los bienes afectos al uso especial y por tanto susceptibles de generar de forma directa o indirecta una rentabilidad económica a los citados organismos y que, en atención al superior interés general, retira del OPP correspondiente y lo cede a otra Administración Pública.

La desafectación de bienes que se incorporen al patrimonio propio de la Autoridad Portuaria para su futura enajenación o permuta, no dará lugar al registro de ningún apunte

³ El retorno de bienes a la AGE está previsto, por reducción de capital de sociedades o de fondos propios de organismos públicos, por el artículo 119.1 de la Ley 33/2003.

contable por el mero hecho de dicha desafectación⁴ hasta la enajenación o disposición por otra vía de los bienes (apartado 3 de la NRV 2ª) o, en su caso, reclasificación como activo no corriente manteniendo para la venta (apartado 1 de la NRV 7ª).

4.1.4 Autorizaciones y concesiones para ocupación del dominio público portuario

Forma jurídica y realidad económica

- Autorización (art. 100 Ley 48/2003): ocupación del dominio público portuario por plazo no superior a tres años, incluidas prórrogas, con bienes muebles o instalaciones desmontables, o sin ellos.
- Concesión (art. 106 Ley 48/2003): ocupación del dominio público portuario con obras e instalaciones no desmontables o usos por plazo superior a tres años.

De acuerdo con su regulación legal (Título IV de la Ley 48/2003, y Pliegos de condiciones generales que para el otorgamiento de concesiones apruebe el Ministerio de Fomento⁵), las autorizaciones y concesiones para ocupación del dominio público portuario cumplen las condiciones establecidas por la NRV 8ª “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar” para ser calificadas contablemente como “arrendamientos operativos”, en los que la Autoridad Portuaria actúa como “arrendador”, siendo obvio que no se transfieran al arrendatario (autorizado o concesionario) todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, por tratarse de bienes de dominio público. Adicionalmente, no sólo no es posible que existan opciones de compra, sino que tampoco se da ninguno de los supuestos relacionados en el apartado 1.1 de la citada NRV 8ª.

Cuenta de Pérdidas y Ganancias

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la repetida NRV 8ª, los ingresos y gastos derivados de las concesiones y autorizaciones (acuerdos de arrendamiento operativo) deben ser considerados, respectivamente, como ingresos y gastos del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Desde el punto de vista de los ingresos, este tratamiento afectará a las tasas portuarias, a los importes adicionales a las tasas (incluyendo la imputación a resultados de la denominada “financiación a fondo perdido” entregada por los concesionarios⁶) y a los tráficos mínimos (aunque estos últimos mantienen su naturaleza como penalizaciones por incumplimiento de las cláusulas concesionales).

⁴ Lógicamente, los bienes desafectados podrán ser reclasificados de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias, o viceversa, cuando concurren las circunstancias exigibles para ello.

⁵ El actualmente vigente fue aprobado por la Orden del Ministerio de Fomento FOM/938/2008, de 27 de marzo.

⁶ De acuerdo con lo dispuesto en el cuarto párrafo del citado apartado 2 de la NRV 8ª.

Por lo que respecta a la reversión de activos de concesionarios, que también representa un mayor precio del arrendamiento pagado por el concesionario, su tratamiento contable se analiza mas adelante, en el apartado 4.1.6.

Balance

Desde el punto de vista del balance, los activos (generalmente terrenos y edificaciones) otorgados en concesión, autorización o alquiler, o bien que las Autoridades Portuarias acrediten documentalmente estar destinados a dichos fines, deben clasificarse contablemente como “inversiones inmobiliarias” dentro del epígrafe III del Activo no corriente del Balance, de acuerdo con lo dispuesto por el ICAC en la Consulta nº 9 publicada en el BOICAC 74 de junio de 2008.

El NPGC, en su Quinta parte “Definiciones y relaciones Contables”, al analizar el subgrupo 22 “Inversiones inmobiliarias” define las mismas como “*Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:*

- *su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o*
- *su venta en el curso ordinario de las operaciones”.*

Por su parte, la norma 6ª de elaboración de las cuentas anuales, relativa al Balance (Tercera Parte “Cuentas anuales” del NPGC), al enunciar las consideraciones que deben tenerse en cuenta al formular el mismo, dispone: “5. *Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, **fuera del curso ordinario de sus operaciones**, se incluirán en el epígrafe A. III. “Inversiones inmobiliarias” del activo”.*

La redacción de este párrafo es confusa y ambigua, pues no queda claro si el inciso “fuera del curso ordinario por sus operaciones” está referido sólo a los bienes que se posean para obtener plusvalías a través de su enajenación, o también a los que estén destinados a la obtención de ingresos por arrendamientos.

Para clarificar dicha ambigüedad, la mencionada consulta del ICAC ha dispuesto:

“..., el tratamiento a dar a un inmueble destinado al arrendamiento es el de inversión inmobiliaria, ya que:

- *Es un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria.*
- *Está destinado al alquiler y que por tanto, genera rentas por arrendamiento y no mediante el uso en la producción o suministro de bienes y servicios **distintos del alquiler**.*

En definitiva, para calificar un inmueble como inversión inmobiliaria, habría de cumplir las siguientes condiciones:

- *Ser un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria⁷.*
- *Mantenerse para generar plusvalías o rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios **distintos del alquiler**.*
- *La venta de inmuebles no forme parte del curso ordinario de sus operaciones.”*

Memoria

El apartado 8.2.1 del “Contenido de la Memoria” (Tercera Parte, “Cuentas anuales”, del NPGC) establece la información que los arrendadores deben proporcionar en la Memoria sobre los arrendamientos operativos vigentes (importe total de los cobros futuros mínimos, y agrupados por plazos; descripción general de los bienes y acuerdos significativos, e importe de las cuotas contingentes⁸ reconocidas como ingresos del ejercicio). En este sentido, con el objetivo de mejorar la calidad de la información proporcionada por la Memoria anual, las Autoridades Portuarias que así lo estimen oportuno podrán identificar y detallar de forma individualizada la información correspondiente a las concesiones y autorizaciones que individualmente considere “significativas”, bien por el volumen de ingresos que representan, bien por el valor o importancia de los activos concesionados o la relevancia del tráfico operado en la concesión o autorización, proporcionándose de manera agregada la información requerida por el citado apartado 8 para el resto de arrendamientos operativos no significativos vigentes a la fecha de cierre.

4.1.5 Apertura de bienes al uso general

La apertura de bienes al uso general implica que determinados bienes de la Autoridad Portuaria se sustraen del uso especial, tanto portuario como no portuario, y se abren al uso común de los ciudadanos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 95.1 de la Ley 48/2003, las Ordenanzas Portuarias deben establecer las zonas del dominio público portuario abiertas al uso general y, en su caso, gratuito. No obstante, en la realidad, y en defecto de las citadas ordenanzas portuarias, se está formalizando la apertura de bienes al uso general por otras vías, habitualmente mediante acuerdo del Consejo de Administración de la Autoridad Portuaria.

En la práctica totalidad de los casos, esta apertura al uso general implica el uso gratuito de los bienes por parte de los ciudadanos de forma indefinida y prácticamente irreversible.

⁷ En relación con la naturaleza de los activos que pueden clasificarse contablemente como “inversiones inmobiliarias”, ver apartado 4.10.7.

⁸ De acuerdo con las definiciones contenidas en la NIC 17 “Arrendamientos”, estas “cuotas contingentes” serían asimilables a la tasa por aprovechamiento especial en el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios.

Pero por otro lado, la decisión de abrir un bien al uso general puede ser reversible, existiendo varias experiencias en este sentido en el sistema portuario español. Por tanto, será necesario establecer tratamientos contables distintos para ambas opciones.

En todo caso, la apertura al uso general supone que estos bienes dejarían de cumplir con la definición de “activo” establecida por el capítulo 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad (Primera Parte del Plan General de Contabilidad), dado que la empresa (la Autoridad Portuaria) ya no espera obtener de los mismos beneficios o rendimientos económicos en el futuro, por lo que deberá registrarse en dicho momento la baja contable del bien o, en su caso, dotar el correspondiente deterioro.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2 de la NRV 2ª, las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado deben reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cuando la Autoridad Portuaria prevea que la apertura al uso general será irreversible, deberá registrar la baja contable del activo con cargo a la cuenta 671 “Pérdidas procedentes del inmovilizado material”.

Cuando se prevea que la apertura pueda ser reversible en el futuro, siempre que el período en el que se prevea dicha reversibilidad sea inferior a la vida útil económica del bien, se procederá a registrar el correspondiente deterioro de valor (cuenta 291) con cargo a la cuenta 691 “Pérdidas por deterioro del inmovilizado material”, ajustando las amortizaciones de los ejercicios siguientes teniendo en cuenta el nuevo valor contable (apartado 2.1 de la NRV 2ª). En caso contrario (es decir, cuando el período previsto de reversibilidad sea igual o superior a la vida económica del bien) la apertura se registrará de igual forma que las irreversibles.

Este tratamiento contable también sería aplicable al caso (hipotético) de que los bienes abiertos al uso general fuesen de naturaleza patrimonial.

En relación con el deterioro de activos que hayan sido financiados gratuitamente con subvenciones de capital o procedan de la reversión de concesiones⁹, el apartado 1.3.d) de la NRV 18ª “Subvenciones, donaciones y legados recibidos”, en su segundo párrafo establece que *“se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente”*. Ello implica que al registrar cualquier pérdida o deterioro de un bien de estas características, se deberá aplicar simultáneamente a resultados la subvención de capital o el ingreso por reversión de concesiones asociados al mismo, pendiente de traspasar a resultados en el momento de registro del deterioro. Por tanto, cuando se trate de un deterioro reversible, la parte que únicamente se podrá tratar como tal deterioro reversible será la diferencia entre el valor en libros del bien y el importe pendiente de imputar a resultados de la financiación gratuita. Es decir, que en relación con los activos financiados gratuitamente, sólo se considerará reversible el deterioro correspondiente a la parte proporcional del valor del bien que no está siendo financiado de esta forma.

⁹ Caso éste que se asimila a las donaciones, ver apartado 4.1.6.

4.1.6 Reversión de concesiones

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125.2 de la Ley 48/2003, en todos los casos de extinción de una concesión la Autoridad Portuaria debe decidir sobre el mantenimiento de las obras e instalaciones no desmontables que revertirán gratuitamente y libres de cargas a la misma, o decidirá su levantamiento y retirada del dominio público por el titular de la concesión y a sus expensas.

Si, previamente a la fecha de extinción, la Autoridad Portuaria decide el levantamiento y retirada de dichas obras e instalaciones no desmontables, el titular de la concesión deberá ejecutar estos trabajos a su costa, recuperando la Autoridad Portuaria el dominio público portuario en condiciones similares a las existentes con carácter previo al otorgamiento, ya que es obligación del concesionario mantener en buen estado dicho dominio público durante la vigencia de la concesión.

Si la Autoridad Portuaria opta por el mantenimiento de las obras e instalaciones no desmontables, el titular debe proceder a la reparación de las mismas en los plazos y condiciones establecidas, revirtiendo a la extinción de la concesión gratuitamente a la Autoridad Portuaria que, sin más trámite, tomará posesión de dichas obras e instalaciones. Ello significa que la propiedad del activo se transmite, en todo caso, en el momento de la reversión al OPP, y nunca antes.

La reversión de estos bienes debe dar lugar contablemente al reconocimiento en el balance de un activo. De acuerdo con lo previsto en el Marco Conceptual de la Contabilidad (apartado 5º “Criterios de registro o reconocimiento contable”), los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro. Y hasta que la concesión no esté próxima a su vencimiento, no es posible conocer si la Autoridad Portuaria obtendrá de forma probable beneficios económicos de los activos a revertir. Por tanto, la reversión del activo desarrollado por el concesionario únicamente podrá reconocerse cuando esta certeza se produzca, hecho que normalmente ocurrirá al final del período concesional.

Por ello, puede concluirse que el alta contable de los activos que reviertan gratuitamente a las Autoridades Portuarias a la extinción de las concesiones, debe registrarse en el momento en que se produzca dicha extinción, por ser en dicho momento cuando se toma posesión de los mismos y cuando se adquiere la plena certeza de que de los mismos se obtendrán de forma probable beneficios económicos mediante su futura explotación económica por parte de la Autoridad Portuaria o mediante su otorgamiento en una nueva concesión. Los activos revertidos se clasificarán inicialmente como “inmovilizado material” (subgrupo 21), debiendo en su caso reclasificarse como inversiones inmobiliarias cuando se otorguen nuevamente en concesión, o bien directamente como “inversiones inmobiliarias” (subgrupo 22) cuando procedan de concesiones prorrogadas¹⁰ o se disponga de evidencia suficiente sobre su destino a los fines propios de dicha calificación (ver apartado 4.10.7).

¹⁰ Letras b) y c) del artículo 107.2 de la Ley 48/2003.

Los bienes de inmovilizado adquiridos gratuitamente en concepto de reversión de concesiones serán valoradas por su valor razonable en el momento de la reversión, tal como se define en el punto 2 del apartado 6º "Criterios de Valoración", del Marco Conceptual.

Por otra parte, el carácter gratuito de las reversiones, tal y como recoge el artículo 125.2 de la Ley 48/2003, induce a asimilar el fondo económico de estas operaciones al de una donación de inmovilizado material. Por tanto, el reconocimiento como activos de los bienes revertidos gratuitamente implica simultáneamente el reconocimiento como contrapartida de un incremento en el patrimonio neto de la Autoridad Portuaria, debiendo registrarse contablemente el valor razonable de los activos revertidos con abono a la cuenta 138 "Ingresos por reversión de concesiones" que se clasificará en el balance dentro de la rúbrica A-3) "Subvenciones, donaciones y legados recibidos" del Patrimonio Neto. Estos ingresos se imputarán a resultados según los criterios previstos en los apartados 1.1 y 1.3 de la NRV 18ª.

En Memoria se deberá proporcionar información sobre los "activos contingentes" que, procedentes de las concesiones vigentes a la fecha de cierre, vayan a revertir al vencimiento de las mismas en el futuro a favor de la Autoridad Portuaria. Esta información (naturaleza, valor estimado, año de reversión, restricciones, etc.) se proporcionará de manera individualizada para las concesiones significativas, cuando así lo estime oportuno la Autoridad Portuaria, y de manera genérica y agregada para el resto. Lógicamente, sólo tendrán la consideración de activos contingentes aquellos que en cada momento la Autoridad Portuaria prevea mantener y no remover al vencimiento de la concesión.

4.1.7 Rescate de concesiones

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley 48/2003, por los motivos previstos en dicha norma, las Autoridades Portuarias pueden proceder al rescate de una concesión para disponer de los bienes otorgados en la misma o utilizar o demoler las obras autorizadas, previa indemnización al titular.

Según el apartado 4 del citado artículo 124, la Autoridad Portuaria y el titular de la concesión pueden convenir el valor del rescate. En el supuesto de no llegar a un acuerdo, según el apartado 6 de dicho artículo el valor del rescate se fijará por la Autoridad Portuaria atendiendo al coste de las obras (en función de los años restantes de la concesión) y a la pérdida de beneficios imputables al rescate de la concesión, durante un máximo de 3 anualidades.

Por tanto, es razonable pensar que normalmente el importe pagado por el rescate de una concesión llevará incorporado un componente atribuible a la indemnización al titular por los perjuicios ocasionados o la pérdida de beneficios. También puede ocurrir que los activos físicos que la Autoridad Portuaria adquiera al concesionario, y que debe valorar para fijar el precio del rescate, no vayan a cumplir, una vez adquiridos, los requisitos exigidos por la normativa contable para poder ser registrados como activos en el balance (por ejemplo, por estar destinados a ser demolidos, no esperándose obtener rendimientos

económicos o beneficios de los mismos, con independencia de que esta circunstancia sí concurra en el terreno en el que se ubicaban, y que ya era de titularidad de la Autoridad Portuaria).

Por todo ello, para registrar contablemente el rescate de una concesión, en primer lugar se deberá evaluar si las obras o activos físicos que se van a adquirir al titular de la misma cumplen los requisitos exigidos por el NPGC para ser registrados como activos por la Autoridad Portuaria. En el caso de que no cumplan dichos requisitos, todo el importe pagado en concepto de rescate deberá ser contabilizado como gasto del ejercicio, utilizándose a estos efectos la cuenta 659 “Otras pérdidas en gestión corriente”.

Si la totalidad o parte de los activos físicos adquiridos cumplieren los requisitos para ser registrados contablemente como activos, se deberá tratar de identificar a través de la documentación disponible en el expediente del rescate la parte del importe pagado que corresponde a dichos activos. Si esta cuantía fuera claramente identificable, se considerará la misma como precio de adquisición, debiendo imputarse a gasto (cuenta 659) el resto del valor del rescate.

Si las evidencias disponibles no permitieran identificar claramente que parte del valor del rescate es atribuible a los activos físicos que pueden ser registrados contablemente como tales, se deberá proceder a realizar una tasación pericial que determine el valor razonable de dichos activos, registrándose contablemente dicho valor como precio de adquisición y debiendo imputarse a gasto (cuenta 659) el resto del valor del rescate pagado. En el caso de que la tasación pericial determine un valor razonable de los activos físicos adquiridos superior al importe pagado en concepto de rescate de la concesión, como precio de adquisición se deberá tomar este último importe (es decir, el efectivamente pagado).

4.1.8 Financiación anticipada de concesionarios

Cuando así lo establecen los términos concesionales, las Autoridades Portuarias pueden percibir de los concesionarios de forma anticipada tanto las tasas por ocupación privativa del dominio público como, en su caso, los importes adicionales a las tasas ofertados por los mismos.

Esta financiación anticipada puede percibirse en efectivo o en especie, en este último caso normalmente mediante la entrega de un inmovilizado material (tras su adquisición o construcción a cargo del concesionario) que se incorpore al inventario de la Autoridad Portuaria.

Con carácter general la financiación anticipada de concesionarios, ya se perciba en efectivo o en especie, se registrará contablemente con abono a la cuenta 181 “Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo”, clasificada en el balance dentro del “Pasivo no corriente”.

En la mayoría de las ocasiones, la financiación anticipada no devengada (es decir, la imputable a ejercicios no transcurridos) debe reintegrarse al concesionario cuando la

concesión se extingue anticipadamente, antes de su vencimiento, carácter reintegrable que justifica su clasificación en balance como pasivo no corriente.

Con carácter general, la financiación anticipada de concesionarios (cuenta 181) se imputará a los ingresos del negocio (subgrupo 70) a lo largo de la vida de la concesión a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado¹¹, lo cual en la mayoría de los casos implica su imputación lineal salvo que los términos concesionales establezcan otro criterio de imputación o su descuento del importe a cobrar de las correspondientes liquidaciones (en este último caso la cuenta 181 se cancelaría con abono a cuentas del subgrupo 43), incorporando en todo caso la actualización financiera que corresponda a cada anualidad, como se comenta en el párrafo siguiente.

Atendiendo a la realidad económica que representa, la financiación anticipada reintegrable percibida de los concesionarios al inicio de las concesiones debe asimilarse y tratarse como un pasivo no corriente. Por tanto, en la medida en que los términos concesionales no prevean que dicha financiación devengue explícitamente intereses a favor del concesionario, el anticipo recibido debe ser objeto de actualización financiera, respondiendo el valor del activo recibido (efectivo o inmovilizado material) conjuntamente al valor actual de la transacción (abono a las subcuentas 1810/1811, según corresponda a tasas o a importes adicionales) y al valor del efecto de dicha actualización (abono a la subcuenta 1812).

De acuerdo con lo previsto para la cuenta 181 en la Quinta Parte del NPGC, la actualización financiera de la dicha cuenta se realizará con cargo a la cuenta 662 "Intereses de deudas". Por su parte, el efecto de la actualización financiera inicial se imputará a ingresos, con el mismo criterio de aplicación que el anticipo principal, con abono a las subcuentas de importes adicionales a las tasas de la cuenta 703 "Otros ingresos de negocio"¹².

¹¹ Último párrafo del apartado 2 de la NRV 8ª.

¹² No puede obviarse el tema de que, tratándose de la utilización privativa del dominio público, legalmente las Autoridades Portuarias no pueden percibir importes procedentes de conceptos no previstos expresamente en la legislación correspondiente (tasas, importes adicionales, reversión de activos, penalizaciones, multas, etc.). Dada su naturaleza y origen, la calificación mas adecuada para el ingreso procedente de la actualización del anticipo entregado por un concesionario de acuerdo con las condiciones de la concesión, es la de importe adicional previsto en el artículo 19.8 de la Ley 48/2003.

4.2. Subvenciones oficiales de capital

El apartado 1.1 de la NRV 18ª “Subvenciones, donaciones y legados recibidos” establece tratamientos distintos en función de que las subvenciones tengan la naturaleza de reintegrables o de no reintegrables. Según dicho apartado, una subvención se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la misma.

En principio, en tanto se cumplan las demás condiciones previstas en la Norma (existencia de un acuerdo individualizado de concesión y no existencia de dudas razonables sobre su recepción), se considera que las subvenciones oficiales de capital que perciben los OPP (Feder, Fondos de Cohesión, etc.) cumplen los requisitos exigidos para su calificación como no reintegrables, siempre que en cada momento del tiempo el OPP cumpla con las condiciones establecidas para su concesión y haya realizado la actuación concreta exigible hasta ese momento temporal. Por tanto, de acuerdo con el apartado 1.3, letra c) de la citada NRV 18ª, se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los elementos subvencionados (inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias) o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

En cuanto al momento en que debe reconocerse el devengo de la subvención, es necesario acudir a las definiciones de activo y pasivo contenidas en el apartado 5º “Criterios de registro o reconocimiento contable” del Marco Conceptual. En este sentido, los activos (es decir, las cuentas a cobrar por la subvención devengada) deben reconocerse cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o recursos económicos en el futuro. Y en nuestra opinión ello se produce simultáneamente al reconocimiento del pasivo por la certificación de obra financiada con la subvención. Si se reconoce contablemente la certificación de obra, dando lugar a una obligación para cuya cancelación se considera probable que deban entregarse recursos en el futuro (criterio de reconocimiento del pasivo), también será igual de probable la percepción de la subvención de capital asociada (en función del correspondiente porcentaje de cofinanciación), por lo que deberá procederse simultáneamente a reconocer el correspondiente activo.

En relación con la contabilización de las subvenciones de capital, en el NPGC las subvenciones devengadas se abonan en la cuenta 940 “Ingresos de subvenciones oficiales de capital”, mientras que la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la subvención se realizará con cargo a la cuenta 840 “Transferencias de subvenciones oficiales de capital”. Al cierre del ejercicio, ambas cuentas se regularizarán con cargo y abono, respectivamente, a la cuenta 130 “Subvenciones oficiales de capital”.

No obstante, el tratamiento contable previsto en el NPGC para las subvenciones de capital introduce una complejidad innecesaria sobre el tratamiento que se venía aplicando, al implicar el uso de los Grupos 8 y 9, sin que ello aporte ni mayor ni mejor

información. En consecuencia, considerando que de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1514/2007¹³, los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte no tienen carácter vinculante, no se crearan ni se utilizaran las citadas cuentas de los Grupos 8 y 9, y por tanto las subvenciones de capital devengadas se reconocerán e imputaran a resultados directamente con abono y cargo, respectivamente, a la cuenta 130 “Subvenciones oficiales de capital”.

El NPGC prevé el registro de las subvenciones devengadas pendientes de cobro en la subcuenta 4708 “Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas”, aunque en el Plan de Cuentas de los OPP, con el objetivo de no “relegar” dichas subvenciones a subsubcuentas de la citada subcuenta 4708 dada la significativa importancia económica de las mismas, se haya decidido la utilización de la cuenta 478 (obviamente, siempre dentro del subgrupo 47 “Administraciones públicas”). Entre los motivos de cargo y abono de dicha subcuenta 4708 no se incluye la actualización financiera de los créditos pendientes de cobro por este concepto, por lo que puede entenderse que no es obligatoria dicha actualización.

Por otra parte, si bien por el mismo motivo aducido anteriormente sobre la significativa importancia económica de las subvenciones en el caso de los OPP, se ha decidido utilizar la cuenta 256 para recoger los saldos de las subvenciones pendientes de cobro de las Administraciones Públicas a largo plazo, aparentemente el NPGC prevé que incluso los créditos con vencimiento superior a un año por este concepto se registren en la misma subcuenta 4708. Por ello, puede entenderse que tampoco es obligatoria la actualización de estos créditos a largo plazo.

A la vista de lo anteriormente expuesto, los OPP optan por adoptar el criterio de no actualizar los créditos a cobrar por subvenciones devengadas, tanto a corto como a largo plazo, por no estar expresamente previsto en el NPGC la actualización de los cuentas con las Administraciones Públicas y, por tanto, existir la posibilidad de no practicar dicha actualización.

¹³ Segundo párrafo del artículo 2.

4.3. Capitalización obligatoria de intereses de financiación ajena

De acuerdo con el apartado 1 de la NRV 2ª “Inmovilizado material”, en los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material, y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción. Este mismo criterio es aplicable a las inversiones inmobiliarias (NRV 4ª).

Considerando que la mayor parte de las inversiones de los OPP tienen un periodo de ejecución superior al año (desde luego esta circunstancia concurre en la totalidad de los proyectos importantes), esta Norma introduce una considerable complejidad administrativa cuando exista endeudamiento para la financiación genérica del plan de inversiones. Dado que la norma no establece ninguna distinción, en teoría la financiación puede ser tanto a largo como a corto plazo (caso de los OPP con fondos de maniobra negativos).

Dado que la financiación ajena propiamente dicha tiene lugar únicamente a partir del momento en que se realiza el pago material al proveedor de inmovilizado, y no desde que se dispone de los préstamos/créditos o desde que se registra contablemente la factura de compra o la certificación de obra, la capitalización de intereses se calculará atendiendo a las correspondientes fechas de pago efectivo.

En relación con la activación de gastos financieros, la consulta número 3 del BOICAC 75 de septiembre de 2008, en respuesta a la cuestión segunda, prevé:

“La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, desarrolla la metodología de activación de gastos financieros. En ella se prorratea el importe de los fondos propios entre los distintos activos, netos de la financiación específica, considerando que a la parte financiada por los mismos no corresponde activación.

Teniendo en cuenta que esta metodología no se opone a lo previsto en el Plan General de Contabilidad, y conforme a la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, anteriormente reproducida, esta normativa resulta de aplicación.”

Por su parte, la citada Resolución de 9 de mayo de 2000, en el apartado 3 de su Norma 9ª, dispone:

“3. La incorporación de los gastos financieros a que se refieren los apartados anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de

financiación específica son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que en todo caso debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción. La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas, se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

b) El importe total de los fondos propios de la empresa se asignará como financiación, a cada uno de los elementos, existencias o inmovilizado, en fabricación o construcción, en proporción a su valor contable disminuido en el importe de la financiación específica que se ha hecho referencia en la letra anterior. Al importe de los elementos en fabricación o construcción financiados con fondos propios que resulte de la operación anterior, no se le asignará ningún gasto financiero.

c) Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas y fondos propios, de acuerdo con lo indicado en las letras a) y b) anteriores, se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo. Al importe de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte de la aplicación del párrafo anterior, se le asignará la parte correspondiente del importe de los gastos financieros que se devenguen durante el proceso de fabricación o construcción respectivamente, correspondiente a las deudas que de acuerdo con lo anterior financian estos elementos.”

Quando la financiación ajena sea específica para un conjunto de inversiones, cada año será necesario distribuir los gastos financieros devengados en la totalidad del ejercicio por dicha financiación específica entre los importes pagados acumulados en el inmovilizado en curso de dicho conjunto de proyectos. De dicho cálculo se excluirá, en su caso, la carga financiera imputable a los proyectos del conjunto con periodos de ejecución inferior al año, o que ya hayan sido puestos en condiciones de funcionamiento y, por tanto, hayan sido reclasificados a las cuentas de inmovilizado material.

Quando exista financiación genérica¹⁴, en primer lugar será necesario determinar qué porcentaje del saldo medio del inmovilizado en curso del ejercicio corresponde a proyectos con plazos de ejecución superior al año (lógicamente, exceptuando los financiados con financiación específica, en su caso). En segundo lugar, habrá que determinar qué porcentaje de dicho saldo debe considerarse financiado con fondos propios, dado que a este importe no se le asignarán gastos financieros según lo previsto en la letra b) de la Resolución del ICAC transcrita mas arriba. Posteriormente, al importe

¹⁴ Considerando la complejidad de cálculo que implica la existencia de cualquier “financiación genérica de inversiones”, sería deseable evitar en el futuro este carácter genérico, identificando en la formalización de nuevos endeudamientos, en la medida de lo posible, los proyectos de inversión a los que se destine el mismo.

resultante del inmovilizado en curso se le deberá asignar la parte correspondiente del importe de los gastos financieros del ejercicio devengados por dicha financiación genérica de inversiones. Para ello, se podrá aplicar al citado importe resultante del inmovilizado en curso resultante un tipo de capitalización equivalente a la media ponderada de los costes por intereses que se han aplicado a los préstamos específicos que han estado vigentes durante el ejercicio¹⁵.

Según dispone la citada NRV 2ª, no se podrán capitalizar intereses de financiación ajena por aquellos pagos al proveedor de inmovilizado efectuados con posterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material, circunstancia que concurrirá con carácter general en las liquidaciones de obra.

De acuerdo con lo dispuesto en la consulta 3 del BOICAC 75 de septiembre de 2008, en su contestación a la cuestión tercera, los intereses capitalizados se cargarán al inmovilizado material con abono a una cuenta de ingresos (cuenta 767 "Incorporación al activo de gastos financieros") que se integrará como partida 12.c) en el Margen financiero.

¹⁵ Método de cálculo previsto en el párrafo 17 de la NIC 23 "Costes por intereses".

4.4. Actualización financiera de cuentas a cobrar o a pagar

La NRV 9ª “Instrumentos financieros”, en sus apartados 2.1.1 (para “Préstamos y partidas a cobrar”) y 3.1.1 (para “Débitos y partidas a pagar”) dispone que estos activos y pasivos financieros se valoren inicialmente por su valor razonable, lo cual implica descontar los flujos de efectivo futuros estimados¹⁶ “a un tipo de descuento adecuado”. Esta actualización no es obligatoria para los créditos y débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual y para los que el efecto de la actualización no sea significativo, circunstancias que concurren en la práctica totalidad de dichos créditos y débitos. No obstante, la valoración inicial a valor razonable sí afectará a los créditos y débitos por operaciones no comerciales, cualquiera que sea su plazo de vencimiento.

En el caso de los OPP, el registro inicial a valor razonable sería aplicable a partidas tales como tasas y tarifas a cobrar a largo plazo (por aplazamientos de pago), préstamos al personal, acreedores de inmovilizado a largo plazo (lo cual afectará al coste contable al que se deba reconocerse el inmovilizado adquirido en contrapartida), créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado, etc.

No obstante, en relación con los créditos y débitos por operaciones no comerciales, tal y como señala el citado apartado 2.1.1. de la NRV 9ª, los anticipos y créditos al personal o los dividendos a cobrar se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo, circunstancia que concurre en los OPP. Por otra parte, en relación con las fianzas y depósitos entregados o recibidos, teniendo en cuenta las prácticas habituales del sector económico específico en el que operan los OPP, la naturaleza y fines de dichas fianzas y depósitos, la generalización del uso de avales, etc., puede afirmarse que en ningún caso los correspondientes epígrafes del balance de situación pueden presentar saldos relevantes¹⁷, por lo que su actualización financiera tendrá siempre un efecto escasamente significativo. Por ello, atendiendo al principio contable de importancia relativa¹⁸, los instrumentos financieros correspondientes a fianzas o depósitos recibidos o constituidos (tanto a corto como a largo plazo) podrán ser valorados por su valor nominal, no aplicando a los mismos la norma de valoración inicial a valor razonable. En todo caso se deberá informar en la Memoria del criterio de valoración adoptado para estas partidas.

¹⁶ En ausencia de un valor fiable en un mercado activo, se considera el método más idóneo para calcular el valor razonable entre los modelos y técnicas de valoración previstos en el apartado 6º, punto 2, del Marco Conceptual de la Contabilidad.

¹⁷ Como puede comprobarse en la información financiera histórica disponible para el Sistema Portuario de Titularidad Estatal.

¹⁸ Este principio contable, tal y como está definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (Primera parte del NPGC), permite la no aplicación estricta de algunos principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

Finalmente, en aplicación del mismo principio contable de importancia relativa, también se podrán no actualizar los débitos y partidas a pagar con vencimiento inferior a 60 días, por ser éste el plazo general de pago para las Administraciones Públicas establecido por la Ley 3/2004, de lucha contra la morosidad, valorándose los mismos por su valor nominal. Se deberá informar en la Memoria del criterio de valoración adoptado para estas partidas

En relación con las partidas a cobrar o a pagar para las que el vencimiento es indeterminado o desconocido, será necesario ineludiblemente estimar una fecha de cobro o pago en base a la mejor información disponible. Este vencimiento estimado deberá ser revisado anualmente para incorporar la información que, sobre el vencimiento final de la obligación o el derecho, se haya obtenido, en su caso, durante el ejercicio.

Será imprescindible definir un “tipo de descuento adecuado”. En el caso de las cuentas a cobrar garantizadas o a cobrar a organismos públicos, y para las cuentas a pagar, se podrá definir un tipo único y común para el conjunto de los OPP, referido a activos financieros sin riesgo (letras del Tesoro, bonos del estado) a plazo similar. Cuando el saldo a cobrar incorpore una prima de riesgo (por ejemplo, un cliente particular), la misma deberá ser tenida en consideración en la determinación de la tasa de actualización aplicable a la cuenta a cobrar.

Cuotas de IVA

En las operaciones de compra o venta con pago aplazado, si los intereses por aplazamiento en el pago del precio no aparecen expresamente separados en factura, debe procederse a su cálculo para registrar adecuadamente la operación de compraventa, diferenciándolos del importe de la contraprestación. La diferencia entre el precio de transacción y el importe que se ha pactado satisfacer de forma aplazada será la carga financiera (implícita o explícita) de la operación. Aunque este tratamiento ya estaba establecido con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo plan contable en consultas planteadas al ICAC, ahora resulta de aplicación obligatoria.

De acuerdo con el art. 78 de la Ley 37/92 del IVA, dichos intereses se excluyen de la base imponible del IVA sólo en el caso en el consten separadamente en la factura. En este caso, el importe de la contraprestación (precio de transacción o valor actual del precio de compraventa) coincide con la base imponible del impuesto. En caso contrario, la cuota de IVA debe calcularse según lo dispuesto en la normativa del citado impuesto, aunque el precio de la transacción sea inferior a la base imponible al deducirse, de cara a su registro contable, la carga financiera implícita.

Las cuotas de IVA incorporadas a débitos o créditos a pagar o cobrar, respectivamente, no serán objeto de actualización financiera, coincidiendo el importe contabilizado en cualquier momento con su valor nominal.

4.5. Resultados extraordinarios y resultados de ejercicios anteriores

En el NPGC desaparecen tanto los Gastos e Ingresos extraordinarios como los Gastos e Ingresos de ejercicios anteriores

En relación con los Gastos e Ingresos extraordinarios, la Introducción del NPGC, en su apartado 13, menciona especialmente, como uno de los cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias más destacables, “la supresión del margen extraordinario, habiéndose tomado en consideración la prohibición contenida en las normas internacionales adoptadas de calificar como extraordinarias partidas de ingresos o gastos”, por lo que se han eliminado del Modelo de Cuentas de Pérdidas y Ganancias. No obstante, las Normas de elaboración de las cuentas anuales (Tercera parte del NPGC), en el punto 9 del apartado 7º relativo a la cuenta de pérdidas y ganancias, permiten que en los casos de ingresos o gastos de carácter **excepcional y** cuantía **significativa** (inundaciones, incendios, sanciones), se cree una partida con la denominación “Otros resultados” (con el número 11.bis) **dentro del resultado de explotación**. Por ello se han mantenido en el Plan de Cuentas las cuentas 678 y 778 de Gastos e Ingresos excepcionales, respectivamente.

Dado el carácter excepcional que el NPGC atribuye a estas cuentas, no se incluye dicha partida en nuestro modelo de Cuenta de pérdidas y ganancias, manteniendo las citadas cuentas desactivadas. Cuando alguna Autoridad Portuaria considere que se han producido estas circunstancias excepcionales, de común acuerdo con Puertos del Estado y tras su análisis conjunto, se habilitaría específica y puntualmente en su modelo de cuenta de perdidas y ganancias dicha partida.

Por lo que respecta a los resultados de ejercicios anteriores, la falta de registro en su ejercicio correspondiente de un gasto o un ingreso, detectado en un ejercicio posterior, implica la necesidad de subsanar un error relativo a ejercicios anteriores, en los términos previstos en la NRV 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”. Según dicha norma, a estos efectos se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible para el OPP (no sólo para el departamento económico-financiero) cuando se formularon las cuentas anuales y que podría haber obtenido y tenido en cuenta a la hora de formular dichas cuentas. En caso de no haber estado disponible dicha información, el gasto o ingreso deberá registrarse con cargo al ejercicio corriente, sin más disquisiciones.

La citada NRV 22ª exige que la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se aplique de forma retroactiva, recalculando su efecto desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. En el ejercicio en el que se corrige el error, el ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos se imputará, con carácter general, directamente en el patrimonio neto, normalmente en una partida de reservas (en su caso, en la de Resultados del ejercicio –saldo inicial- si el error procede únicamente del ejercicio pasado), debiendo asimismo modificarse las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios anteriores que se muestre.

Como conclusión, para la contabilización de gastos e ingresos de ejercicios anteriores tendríamos (en el momento actual) dos opciones:

- a) Si el impacto patrimonial del error es **relevante**, debe subsanarse el mismo con efectos retroactivos, recalculando su efecto desde el ejercicio mas antiguo para el que se disponga de información y modificando las cifras afectadas de la información comparativa de los ejercicios anteriores (normalmente, el balance y/o la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio anterior, y el estado de cambios en el patrimonio neto). Adicionalmente, en la Memoria se deberá informar de la naturaleza y origen de los errores corregidos, así como de su impacto en la información comparativa.
- b) En los restantes casos se aplicará el principio contable de importancia relativa (apartado 3º.6 del Marco Conceptual), de forma que cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos del error detectado sea escasamente significativa y no altere la expresión de la imagen fiel, el error se corregirá y registrará en el ejercicio corriente dentro de los correspondientes epígrafes por naturaleza del resultado de explotación o del resultado financiero¹⁹.

¹⁹ En este sentido, las facturaciones complementarias, anulaciones o refacturaciones de tasas que correspondan a ejercicios anteriores, se cargarán o abonarán, según corresponda, a las cuentas específicas de las tasas de que se trate dentro del "Importe neto de la cifra de negocios".

4.6. Obras fuera de la zona de servicio

Para la contabilización de estos proyectos deberá atenderse a los criterios que el NPGC establece para poder reconocer los mismos como “Activo”, dado que en caso de no cumplir dichos criterios deberán ser reconocidos contablemente como gastos.

En este sentido, el Marco Conceptual define “Activo” (apartado 4º) 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”*, y deben reconocerse (apartado 5º) cuando sea probable la obtención de dichos beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

En consecuencia, los aspectos claves a tener en cuenta son:

- a) Control económico por la empresa.
- b) Probabilidad de obtención de beneficios o rendimientos económicos futuros.

Adicionalmente, debe considerarse que la NRV 2ª.1.1 permite incluir en el precio de adquisición del inmovilizado material *“... todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista;...”*.

Por ejemplo, la construcción fuera de la zona de servicio de una línea eléctrica (o de un nuevo acceso terrestre) que dé servicio a una nueva dársena o instalación de una Autoridad Portuaria, podrá ser reconocida como activo si su titularidad corresponde a dicho OPP, y es explotada y mantenida por el mismo, cobrando en su caso a los usuarios terceros por su uso, dado que ello implica el cumplimiento de las condiciones exigidas para su reconocimiento como activo. Pero si esta misma línea eléctrica fuera cedida, una vez construida, a una compañía eléctrica que asumiera su mantenimiento y explotación, entonces tendría que ser reconocida como gasto que podrá ser capitalizado como mayor precio de adquisición del nuevo activo (en el ejemplo, la nueva dársena) en la medida en que sea necesario para que el citado activo pueda operar en la forma prevista (NRV 2ª.1.1). Esta circunstancia deberá ser apreciada en función de las circunstancias particulares de cada caso.

En relación con las obras fuera de la zona de servicio también puede ser de aplicación la NRV 3ª “Normas particulares sobre inmovilizado material”, que en su letra f) dispone que *“Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.”*

En este sentido, como ejemplo, la ampliación de capacidad de una línea eléctrica activada como mayor coste de un inmovilizado material sería capitalizable si cumple los requisitos

exigidos por la NRV 3ª, mientras la ampliación por parte de la Autoridad Portuaria de un acceso terrestre al puerto de mayor capacidad que el existente en la actualidad, habiendo sido construido éste en su momento por terceros, deberá ser reconocido como gasto.

4.7. Fondo de Compensación Interportuario

El Fondo de Compensación Interportuario (en adelante, FCI) fue creado por el artículo 13 de la Ley 48/2003, configurándose como un elemento de solidaridad interportuario y como un instrumento de redistribución de recursos del sistema portuario estatal administrado por Puertos del Estado, que se dotará anualmente en el presupuesto de explotación individual de dicho organismo público. Su distribución se acuerda anualmente por el Comité de Distribución del Fondo atendiendo a los criterios establecidos en el apartado 6 del citado artículo 13. Para los OPP supone, por tanto, tanto un gasto como un ingreso²⁰.

En cuanto a las aportaciones al FCI de los OPP, las mismas tienen la consideración de gasto no reintegrable de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del citado artículo 13. Teniendo a la vista el nuevo modelo de cuenta de pérdidas y ganancias, y tanto por eliminación de otras posibles partidas como por coherencia conceptual, se considera que se debe clasificar dicho gasto (utilizando para su registro la cuenta 657) como letra e) de la partida 7. “Otros gastos de explotación” del Resultado de explotación.

Por lo que respecta a la distribución del FCI, el artículo 13.6 de la Ley 48/2003 expresamente señala que “*dicha asignación tendrá la consideración de **ingreso del ejercicio en que efectivamente se aplique la misma...***”. Por tanto, el FCI recibido por los OPP se contabilizará como ingreso del ejercicio (utilizándose para ello la cuenta 757), dentro de la partida 5. “Otros ingresos de explotación” del Resultado de explotación.

²⁰ El anterior tratamiento contable del Fondo de Compensación Interportuario se derivaba del establecido para el extinto Fondo de Contribución por resolución del ICAC, como respuesta al arbitraje establecido por el Ministerio de Fomento entre la Intervención General del Estado y Puertos del Estado en el año 1993. Entonces se justificaba su tratamiento como gasto después del resultado de las operaciones, porque dicho Fondo de Contribución operaba como sustituto del Impuesto sobre Sociedades y se caracterizaba como un gasto extraordinario. Sin embargo, el FCI surge en un contexto diferente cuando, tras resolverse el conflicto por la sujeción al impuesto sobre sociedades con la Agencia Tributaria, se determina la exención parcial de los organismos portuarios y se aprueba la Ley 48/2003.

4.8. Ajustes en balance de apertura

La Disposición transitoria cuarta del RD 1514/2007 regula la información a incluir en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el NPGC (las de 2008). En este sentido, admite dos posibilidades:

- Considerar dichas cuentas anuales como “cuentas anuales iniciales”, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las mismas aunque será obligatorio informar en Memoria, entre otros, de las principales implicaciones de la transición del antiguo PGC al nuevo, las diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, y la conciliación entre el balance de cierre de 2007 y el de apertura.
- Presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al NPGC, lo cual supone “rehacer” las cuentas de 2007 aplicando el nuevo plan contable.

Se considera menos complicado y más razonable optar por la primera posibilidad, siendo el 1 de enero de 2008 la “fecha de transición”.

De acuerdo con el apartado 1, letra d), de la Disposición transitoria primera del Real Decreto, los OPP optan por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, es decir, con anterioridad al 1 de enero de 2008 (excepto determinados instrumentos financieros que deben valorarse por su valor razonable).

Las Disposiciones adicionales primera y segunda del RD 1514/2007 establecen las reglas generales (y sus excepciones) para la primera aplicación del NPGC y, más concretamente, para la elaboración del balance de apertura a 1 de enero de 2008. Con carácter general, los criterios contenidos en el NPGC deben aplicarse de forma retroactiva, por lo que el balance de apertura debe ya incorporar el efecto de los mismos:

- a) Deben registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el NPGC.
- b) Deben darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el NPGC.
- c) Deben reclasificarse los elementos patrimoniales, de acuerdo con las definiciones y criterios del NPGC.
- d) Deben ajustarse a “valor razonable” los instrumentos financieros que deban valorarse según dicho criterio, manteniendo el valor de todos los restantes elementos patrimoniales conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la citada Disposición transitoria primera, la contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una cuenta de reservas o, en su caso, la contrapartida que prevea el NPGC.

Los principales aspectos que deben tener en cuenta los OPP al elaborar el balance de apertura del ejercicio 2008 son los siguientes:

- 1) Dar de baja provisiones para riesgos y gastos que no se correspondan con pasivos (según la definición del Marco Conceptual) que resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán (NRV 15^a).

En el caso de los OPP, ello obliga a dar de baja, por ejemplo, las provisiones para grandes reparaciones que luzcan en los balances de cierre de 2007. De acuerdo con el tratamiento establecido por el ICAC en la Consulta nº 1 publicada en el BOICAC 72 de enero de 2008, la provisión para grandes reparaciones se deberá reclasificar en el balance de apertura, recogiendo en su lugar una mayor amortización acumulada del inmovilizado material correspondiente (es decir, cargo a la antigua cuenta 143 y abono a la nueva cuenta 281), de acuerdo con el procedimiento previsto en la citada consulta.

Igualmente deberán darse de baja aquellas provisiones para responsabilidades que no cumplan la definición de pasivo. Esta definición implica que la empresa debe estimar la probabilidad de que finalmente deba desprenderse o no de recursos para extinguir una obligación, estimación que en principio deberá realizar considerando la experiencia previa en casos similares o el criterio profesional o práctico de los gestores. Si se considera que la probabilidad es mayor que el 50%, deberá mantenerse la provisión; por el contrario, si la probabilidad estimada es inferior al 50%, deberá darse de baja dicha provisión²¹. Por ejemplo, en litigios en curso sin sentencia definitiva, pero para los que existen precedentes de litigios similares fallados en contra de la Autoridad Portuaria, lógicamente debe considerarse que la probabilidad de que se pierdan también los litigios en curso es superior al 50%.

En todo caso, de acuerdo con la citada NRV 15^a, de las provisiones que se den de baja del balance se deberá informar en la Memoria como contingencias.

- 2) Dar de baja otros ingresos a distribuir, que no se correspondan con subvenciones de capital (antigua cuenta 131) o con otras subvenciones, que se encuentren pendientes de imputar al resultado por financiar gastos futuros²² (antiguas cuentas 132 o 135). Al asimilarse a las donaciones (ver apartado 4.1.6), tampoco se deberán dar de baja los

²¹ De acuerdo con la consulta 1 del BOICAC 74 de junio de 2008, en ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que aplique a una transacción, se deberá utilizar el criterio profesional para definir un criterio contable respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España. Para ello se deberán considerar las prácticas que se siguen en el sector, así como cualquier otro desarrollo normativo relevante. En este último ámbito, y tratándose el sistema portuario del propio "sector", como mera orientación cabe destacar que la NIC 37 "Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes", en su párrafo 16, señala que la empresa debe reconocer una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, **sea mayor** que la probabilidad de no existencia.

²² Por ejemplo, las subvenciones de intereses financieros percibidas por anticipado para financiar gastos futuros de dicha naturaleza.

saldos pendientes de imputar a resultados por reversiones de inmovilizado material a la extinción de las concesiones.

En este sentido, los ingresos a distribuir pendientes de imputar a resultados procedentes del exceso de valor de los activos sobre el valor de rescate de las concesiones, se darán de baja con abono a la cuenta de reservas por primera aplicación. Por su parte, los ingresos a distribuir pendientes de imputar a resultados procedentes de la reversión de concesiones se cargaran con abono a la cuenta 138 "Ingresos por reversión de concesiones". Los importes correspondientes a otras entregas gratuitas de activos por parte de terceros distintos de las Administraciones Públicas se cargaran con abono a la cuenta 131 "Donaciones y legados de capital". Para determinar el tratamiento contable aplicable a otros tipos de ingresos a distribuir se deberá estar a la naturaleza y origen de los mismos.

Por otro lado, la financiación anticipada de concesionarios, ya se trate bien de anticipos sobre las tasas portuarias bien de anticipos sobre importes adicionales a las tasas, deberá darse de baja, según proceda, con abono a la cuenta 181 "Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo", que se integra dentro del Pasivo no corriente del balance. Tal y como se establece en el apartado 4.1.8, en el traspaso de los anticipos reintegrables a la cuenta 181 se deberá tener en cuenta su actualización financiera.

En su caso, tratándose de subvenciones o donaciones que estén sujetas al impuesto sobre sociedades, su reclasificación al Patrimonio Neto se efectuará por el importe pendiente de traspasar a resultados neto del efecto impositivo.

- 3) Dar de baja los gastos a distribuir, con cargo a la citada cuenta de reservas por primera aplicación, excepto cuando dichos gastos a distribuir constituyan costes de transacción asociados a un pasivo financiero²³ (por ejemplo, gastos de formalización de deudas), en cuyo caso se deberá ajustar el valor razonable del mismo (NRV 9^a.3.1.1).
- 4) Dar de alta de nuevo en el balance los activos abiertos al uso general que se hubieran dado de baja en los ejercicios pasados, dotando simultáneamente la correspondiente corrección por deterioro de valor del inmovilizado material, cuando se considere que dicha apertura es reversible y el periodo de cesión sea inferior a la vida económica del bien. A estos efectos, en primer lugar se deberá deshacer el asiento contable realizado en el momento de la baja (cargando las cuentas de activo correspondientes, con abono a la amortización acumulada y, por el valor neto contable, a la antigua cuenta 109), y simultáneamente se dotará contra la cuenta de reservas de primera aplicación (nueva cuenta 114) un importe similar a dicho valor neto en concepto de deterioro de valor. El saldo restante de la antigua cuenta compensatoria de balance (cuenta 109), que ya únicamente corresponderá a las aperturas de bienes al uso general que se hayan

²³ Excepto si se trata de un pasivo a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuyos costes de transacción activados se ajustarán contra la cuenta de reservas de primera aplicación.

considerado irreversibles, deberá cancelarse contra la cuenta de reservas por primera aplicación.

Adicionalmente, también deberán dotarse las correspondientes correcciones por deterioro o pérdidas del inmovilizado material en relación con cualquier otro inmovilizado material que a la fecha de transición no cumpla la definición de activo por no esperarse obtener del mismo beneficios o rendimientos económicos en el futuro (apartado 4º del Marco Conceptual), según dicha esperanza sea reversible o irreversible, respectivamente. La contrapartida deberá ser la cuenta de reservas por primera aplicación.

- 5) Según sus condiciones contractuales, registrar como arrendamiento financiero los contratos de leasing y/o renting, en su caso, dando de alta el activo y pasivo correspondiente²⁴.
- 6) Registrar el correspondiente deterioro del valor de los activos otorgados en concesión o mediante convenio con tasas simbólicas o a título gratuito, en la medida en que su valor contable supere a su importe recuperable, entendiéndose éste como el mayor importe entre su valor razonable y su valor en uso (apartado 2.2 de la NRV 2ª).

Lógicamente, dado que con carácter general estos deterioros de valor (anteriormente denominados provisiones por depreciación) ya deberían encontrarse dotados al 31 de diciembre de 2007, este ajuste sólo será procedente cuando las nuevas definiciones y criterios contables introduzcan diferencias con respecto a las normas vigentes hasta 2007, teniendo como contrapartida la cuenta de reservas por primera aplicación.

- 7) Reclasificar de “inmovilizado material” a “inversiones inmobiliarias” los elementos del activo de naturaleza inmobiliaria que los OPP tengan otorgados en concesión, autorización o alquilados, o sin uso para la obtención de plusvalías vía enajenación futura.

Adicionalmente, se deberá llevar a cabo la reclasificación de los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, al activo corriente (epígrafe I.), en la medida en que dichos bienes ya se encontraran en la citada situación con anterioridad a la fecha de transición. En todo caso, no se podrán aplicar con carácter retroactivo los nuevos criterios de valoración aplicables a este tipo de bienes (apartado 2, letra d) de la Disposición transitoria segunda del RD).

- 8) Actualizar a valor razonable las cuentas a cobrar y a pagar:

- Créditos y débitos por operaciones comerciales con vencimiento superior a un año.

²⁴ Este hipotético ajuste únicamente se produciría cuando un arrendamiento no hubiera podido ser considerado financiero según las normas y principios del PGC 1990, pero si cumpliera los requisitos establecidos en la NRV 8º del NPGC para su consideración como tal.

- Créditos y débitos por operaciones no comerciales, a cualquier plazo, salvo las excepciones previstas en la propia NRV 9ª (anticipos y créditos al personal y dividendos a cobrar) o las decididas por los OPP en aplicación del principio de importancia relativa (fianzas y depósitos constituidos y recibidos, y los débitos y partidas a pagar con vencimiento inferior a 60 días, por ser éste el plazo general de pago para las Administraciones Públicas establecido por la Ley 3/2004, de lucha contra la morosidad).

Para los restantes casos, la contrapartida de esta actualización financiera será la cuenta de reservas por primera aplicación, incluso para las cuentas a cobrar a largo plazo por subvenciones devengadas y para los proveedores de inmovilizado a pagar a largo plazo.

- 9) Presentar en el balance los inmovilizados y cuentas a cobrar netos de amortizaciones y provisiones por deterioro.
- 10) De acuerdo con el apartado 1, letra c), de la Disposición transitoria segunda del RD, se opta por no aplicar con efecto retroactivo el criterio de capitalización de gastos financieros incluido en la NRV 2ª.1, por lo que no será necesario calcular el impacto de esta norma para los importes contabilizados a 31 de diciembre de 2007 de los proyectos en curso a dicha fecha.

No obstante, para estos mismos proyectos en curso sí se deberá proceder a dicha capitalización de gastos financieros a partir de la fecha de transición, cuando concurren los requisitos exigidos para ello. En este sentido, la consulta nº 9 del BOICAC 75 de Septiembre de 2008 dispone, en su último párrafo:

"No se podrán capitalizar gastos financieros en inmovilizados o existencias que, desde la fecha de transición, necesiten un periodo de tiempo inferior a un año para estar en condiciones de uso o de ser vendidas, respectivamente (salvo que la empresa viniese capitalizando los gastos financieros en el marco del Plan General de Contabilidad de 1990 y el periodo de producción de los inmovilizados o las existencias supere el año desde su origen)."

Por tanto, no se pueden activar gastos financieros en aquellas inversiones que se incorporen al inmovilizado material o a inversiones inmobiliarias desde el inmovilizado en curso en 2008, aunque desde su comienzo (anterior a 31/12/07) hayan necesitado más de un año para estar en condiciones de uso, salvo que ya se viniera practicando dicha capitalización con anterioridad a la fecha de transición.

Por el contrario, sí habrá que capitalizar gastos financieros (a partir de 01/01/08) en aquellas inversiones que, comenzadas antes de la fecha de transición (01/01/08), se terminen con posterioridad al 31/12/08.

4.9. Criterios específicos de elaboración del EFE

- 1) IVA/IGIC/IPSI soportado en las inversiones: en relación con los impuestos indirectos que gravan las inversiones realizadas por los OPP, concurren en los citados organismos dos circunstancias que aconsejan no atribuir a los flujos de efectivo asociados a los mismos (pago a los proveedores de inmovilizado y recuperación de la Hacienda Pública) el mismo tratamiento que a los flujos de efectivo asociados a los impuestos indirectos repercutidos y soportados en los ingresos y gastos corrientes, por la significativa distorsión que producirían en estos últimos flujos.

Dichas circunstancias son, por un lado, la naturaleza fuertemente inversora de los OPP, hecho que anualmente da lugar a flujos de efectivo que superan de manera muy significativa a los flujos de explotación; por otra parte, la mayor parte de los gastos de explotación de los OPP (gastos de personal y amortizaciones, que representan dos tercios de los mismos) no están sujetos a impuestos indirectos, y una parte significativa de los ingresos de explotación (aquellos correspondientes a buques afectos a navegación marítima internacional) están sujetos pero exentos, resultando en conjunto unos flujos muy inferiores a los asociados a las actividades de inversión.

Por todo ello, los impuestos indirectos soportados en los pagos por inversiones se incluirán, en la elaboración del EFE, como mayor importe de los citados "Pagos por inversiones". De la misma manera, los impuestos indirectos que, procedentes de los pagos por inversiones, se recuperen periódicamente de la Hacienda Pública, se clasificarán como Cobros por desinversiones, dentro del apartado 5 "Otros activos".

- 2) Financiación anticipada de concesionarios a cuenta de tasas futuras o importes adicionales: las normas de elaboración del EFE incluidas en la Tercera Parte del NPGC disponen que *"el descuento de papel comercial, o el anticipo por cualquier otro tipo de acuerdo, del importe de las ventas a clientes se tratará a los efectos del estado de flujos de efectivo como un cobro a clientes que se ha adelantado en el tiempo"*, lo cual implicaría su tratamiento como flujos de explotación.

No obstante, es obvio que los anticipos percibidos de concesionarios por los OPP no responden a meros anticipos de clientes a cuenta de ventas más o menos inmediatas, como financiación de circulante, sino que tienen una naturaleza auténticamente financiera de provisión de recursos económicos para la realización de inversiones propias. Por tanto, atendiendo a su auténtica naturaleza y a las razones de carácter meramente financiero que impulsan a los OPP a exigir dicha financiación anticipada en los concursos para el otorgamiento de concesiones, la misma se clasificará como un flujo de financiación, dentro del apartado 10. a).3 "Anticipos de clientes cobrados".

- 3) Los apartados 9.3 y 9.4 del "Estado de Flujos de Efectivo" de las normas de elaboración de las cuentas anuales (Tercera Parte del NPGC) no establecen ningún plazo a la hora de clasificar o no dentro de las actividades de inversión, los flujos de efectivo producidos por la adquisición y venta (o amortización) de activos financieros. Atendiendo a su auténtica naturaleza, se clasificarán como actividades de inversión las

adquisiciones de activos (inversiones financieras) no incluidos en el efectivo y otros activos líquidos equivalentes (que, recuérdese, son aquellos que en el momento de su adquisición tienen un vencimiento no superior a 3 meses), así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Es decir, se incluirán entre las actividades de inversión los flujos asociados a los epígrafes IV y V del activo corriente del balance (subgrupos 53 y 54), exceptuando las fianzas y depósitos constituidos a corto plazo, dado que éstos últimos normalmente sí están asociados a operaciones de explotación.

- 4) Por representar una mera reclasificación contable que no da lugar a ningún movimiento de efectivo, no se incluirá en el EFE la reclasificación de inmovilizado o inversiones inmobiliarias desde el “Activo no corriente” al “Activo corriente” como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Tampoco se incluirán las reclasificaciones a activos no corrientes, si el activo dejara de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta.

10. Otros tratamientos contables homogéneos

1) Provisiones por intereses de demora o gastos financieros

De acuerdo con lo dispuesto en la quinta parte del NPGC, la cuenta 660 “Gastos financieros por actualización de provisiones” recogerá el importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones (subgrupos 14 y 52) en concepto de actualización financiera.

No obstante, por sus particularidades y con el fin de que los OPP puedan disponer de información relevante mas desagregada, los ajustes de valor de las provisiones para responsabilidades correspondientes a pasivos probables por intereses de demora derivados de litigios tarifarios en curso, se imputaran a la cuenta específica 661 “Intereses de demora por litigios tarifarios”. Igualmente, se cargarán a esta cuenta las dotaciones de nuevas provisiones que se registren por intereses de demora de los nuevos litigios tarifarios que se produzcan en el futuro, al tener dicha provisiones naturaleza financiera.

2) Subvenciones de gastos financieros

Las subvenciones que se reciban para la compensación de gastos de naturaleza financiera se registrarán contablemente como ingresos financieros, integrando el resultado financiero, utilizándose a estos efectos la cuenta 769 “Otros ingresos financieros”.

Este tratamiento será también aplicable, en su caso, a las subvenciones abonadas por Puertos del Estado, por pagos de intereses de demora correspondientes a litigios tarifarios, al tratarse estos últimos de gastos de naturaleza financiera, como se ha señalado en el apartado anterior.

Cuando se reciban préstamos sin interés explícito o a tipo 0, se entenderá que el importe efectivamente percibido en el momento de la concesión incluye tanto el principal del préstamo (que se corresponderá con el valor actual del mismo en función del plazo de vencimiento y el tipo de interés efectivo considerado) como una subvención de intereses cobrada por anticipado, por la diferencia entre el valor actual del préstamo (pasivo financiero) y el importe nominal efectivamente percibido. Por haber sido concedida para la financiación de gastos futuros (la carga financiera del préstamo), la subvención cobrada por anticipado se registrará contablemente con abono a la cuenta 135 “Ingresos diferidos por intereses subvencionados”, y se imputará a resultados (con abono a la cuenta 769) a medida que se reconozca contablemente la carga financiera del préstamo original.

3) Cobro posterior de cuentas a cobrar dadas de baja

Si con posterioridad a la baja contable por insolvencia de una cuenta a cobrar, se produce una rehabilitación por cobro parcial o total de la misma, para registrar contablemente este

hecho se deberá tener cuenta la forma en que en su momento fue dado de baja contablemente el crédito original.

Si la baja contable se realizó aplicando el correspondiente deterioro de valor, será necesario deshacer este asiento por el importe a rehabilitar, cargando la cuenta del grupo 4 (o 5 en su caso) que proceda y abonado la correspondiente cuenta del subgrupo 49, deterioro que entonces se revertirá con abono a la cuenta del subgrupo 79 que igualmente corresponda (cuenta 794 para los créditos por operaciones comerciales).

Si la baja contable de la cuenta a cobrar se registró directamente como fallido, la rehabilitación de la cuenta a cobrar se abonará a la cuenta 759 “Ingresos por servicios diversos”.

4) Regularización de las pólizas de externalización del Montepío y prejubilaciones

Los gastos e ingresos derivados de la regularización periódica de las pólizas de externalización del Montepío y prejubilaciones (personal pasivo) se cargarán y abonarán, respectivamente, a la cuenta 649 “Otros gastos sociales”.

Por su parte, el gasto por aportaciones de los OPP a planes de pensiones de su personal activo se registrará con cargo a la cuenta 643 “Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida”.

5) Daños, costas judiciales, indemnizaciones

Los gastos derivados de reclamaciones judiciales tales como compensaciones por daños, indemnizaciones, multas, costas judiciales, etc., se registrarán con cargo a la cuenta 659 “Otras pérdidas en gestión corriente”.

Las multas, sanciones, etc., que impongan los OPP, se registrarán con abono a la cuenta 759 “Ingresos diversos”, con excepción de las penalizaciones por incumplimiento de tráficos mínimos, que se abonarán a su cuenta específica (cuenta 751).

6) Costes de transacción²⁵ atribuibles a un contrato de préstamo con varias disposiciones

El epígrafe 3.1.1 (valoración inicial de débitos y partidas a pagar) de la NRV 9ª dispone que los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valoren inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Posteriormente estos pasivos se valorarán por su coste amortizado, incluyendo los intereses devengados calculados al tipo de interés efectivo.

²⁵ Definidos en el epígrafe 8 “Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero” del apartado 6º del Marco Conceptual de la Contabilidad.

Por su parte, el epígrafe 7 “Coste amortizado” del apartado 6º “Criterios de valoración” del Marco Conceptual de la Contabilidad (Primera parte del nuevo PGC) define el tipo de interés efectivo como *“el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales ...; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.”*

Dado que en libros sólo figuran registradas las disposiciones del contrato de préstamo efectivamente realizadas, en cada momento el tipo de interés efectivo deberá hacer equivalentes los flujos de fondos recibidos y, por tanto, registrados en libros (es decir, las disposiciones efectuadas netas de los gastos de transacción cargados), con los flujos de fondos exigibles en el futuro para la amortización de ese pasivo financiero (considerando, por tanto, sólo el importe dispuesto, dado que las disposiciones no efectuadas no representan un pasivo financiero). Lógicamente, cada nueva disposición dará lugar al recálculo del tipo de interés efectivo aplicable a las disposiciones anteriores, dado que los costes de transacción pendientes de imputar a resultados también se deben repercutir sobre la nueva disposición.

7) Alcance y naturaleza contable de las inversiones inmobiliarias

Como ya se ha señalado mas arriba en el apartado 4.1.4, las condiciones exigidas por el ICAC para la calificación de un inmueble como inversión inmobiliaria, son las siguientes:

- *Ser un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria.*
- *Mantenerse para generar plusvalías o rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler.*
- *La venta de inmuebles no forme parte del curso ordinario de sus operaciones.*

Atendiendo a las operaciones económicas que desarrollan los OPP para el cumplimiento de sus fines, podrán ser calificados contablemente como inversiones inmobiliarias los bienes inmuebles otorgados en concesión, autorización o (en el caso de los bienes patrimoniales) arrendados. También se podrán clasificar como inversiones inmobiliarias los bienes que sean susceptibles de ser concesionados, autorizados o arrendados en el curso normal de las operaciones propias y habituales de los OPP, por ser la “vocación” o finalidad natural de los mismos su puesta a disposición de terceros para la realización por parte de estos de actividades comerciales o industriales (con independencia de que por circunstancias coyunturales o los intereses económicos de un momento concreto, los mismos puedan encontrarse desocupados o ser explotados directamente por los OPP), de acuerdo con los instrumentos de planificación portuaria o el régimen de explotación económica que haya decidido la Autoridad Portuaria.

No se reclasificarán como inversiones inmobiliarias aquellos activos no corrientes que, a pesar de encontrarse concesionados, autorizados o arrendados total o parcialmente, no tengan como finalidad principal su puesta a disposición de terceros para su explotación económica por estos (por ejemplo, la concesión de un parque eólico sobre un dique de

abrigo, o de un bar en el edificio principal de un faro, no modificará contablemente la clasificación como inmovilizado material de dichos bienes, al ser su finalidad principal respectivamente el abrigo de las aguas portuarias y la señalización marítima).

Los activos en curso se mantendrán clasificados dentro del inmovilizado material del balance hasta su finalización y puesta a disposición de la Autoridad Portuaria, momento que normalmente coincidirá con la recepción provisional al ser este el hito jurídico en el que se produce la transferencia de la titularidad del bien del contratista al OPP. A partir de este momento, con carácter general dichos bienes se incorporarán al inmovilizado material, donde permanecerán hasta que exista evidencia suficiente de la voluntad de la Autoridad Portuaria de ponerlos a disposición de terceros en concesión, autorización o arrendamiento. No obstante, también será admisible la reclasificación en el momento de la recepción provisional desde el inmovilizado en curso al epígrafe de “inversiones inmobiliarias” cuando se disponga de la evidencia suficiente de la voluntad de la Autoridad Portuaria con anterioridad a la finalización o adquisición del bien (como, por ejemplo, en los casos de otorgamiento de concesión antes de la efectiva disposición de los bienes, previstos en el artículo 106.3 de la Ley 48/2003).

También podrán clasificarse directamente como inversiones inmobiliarias las altas de activos revertidos de naturaleza inmobiliaria en los supuestos en que, con anterioridad a la extinción de la concesión y la correspondiente reversión, se tramite el otorgamiento de una prórroga o de una nueva concesión sobre los mismos (casos previstos en el artículo 106.3 y último párrafo del artículo 107.2 de la Ley 48/2003), o bien se disponga de evidencia previa suficiente de la voluntad de la Autoridad Portuaria de poner los activos revertidos a disposición de terceros.

Con carácter general, no se incluirán entre los terrenos susceptibles de ser calificados como inversiones inmobiliarias, los correspondientes a las zonas de tránsito y maniobra, salvo que los mismos estén expresamente comprendidos en una concesión o autorización (por ejemplo, en el caso previsto en el artículo 106.5 de la Ley 48/2003 para la concesión o autorización de instalaciones de atraque).

Los bienes inmuebles se reclasificarán contablemente de inmovilizado material a inversiones inmobiliarias, o viceversa, en el momento en que se disponga de evidencia documental suficiente del cambio de voluntad de la Autoridad Portuaria respecto a su régimen de explotación económica.

Atendiendo a la actual clasificación funcional y contable del inmovilizado material de los OPP, por naturaleza únicamente son susceptibles de poder ser clasificados contablemente como inversiones inmobiliarias los grupos funcionales integrantes de las cuentas 210 (“Terrenos y bienes naturales”), 211 (“Construcciones”) y, ocasionalmente, 213 (“Equipamientos”)²⁶.

²⁶ De acuerdo con la tipología de “bienes inmuebles” que enumera el artículo 334 del Código Civil, en determinadas ocasiones también pueden ser considerados como “bienes inmuebles” determinada maquinaria o equipamientos que estén unidos de manera fija a un inmueble, o que estén directamente destinados a la explotación de una finca o edificio.

Cuando existan elementos (normalmente edificios administrativos, lonjas o estaciones marítimas) concesionados o alquilados parcialmente, la Autoridad Portuaria podrá segregar y dividir contablemente dichos bienes entre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, en función de criterios cualitativos o cuantitativos como, por ejemplo, los metros cuadrados de superficie u otro parámetro físico ocupados por cada uso (parte concesionada o arrendada frente a la explotada o utilizada directamente por el OPP), el valor económico de la inversión dedicada a cada uno de ellos o la contribución que realicen a los ingresos o los resultados del OPP. Estos criterios deberán ser objeto de revisión periódica y se hará mención de los mismos en la Memoria.

No obstante, en otros casos puede resultar muy complejo realizar la segregación contable, por no ser determinables fácilmente los criterios de reparto. En este supuesto, con carácter general los bienes se deberán clasificar íntegramente como inmovilizado material, salvo que las operaciones propias que se realicen sobre los mismos sean de escasa relevancia²⁷, en cuyo caso se clasificarán como inversiones inmobiliarias. Si las operaciones propias sí tienen alguna relevancia, el bien se deberá clasificar como inmovilizado material.

²⁷ Como desarrollo contable relevante se ha acudido en este caso a la NIC 40 dedicada a las inversiones inmobiliarias, párrafo 10.