



INFORME RELATIVO AL TRATAMIENTO CONTABLE A APLICAR A LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIO PÚBLICO QUE REALICE UNA ENTIDAD PÚBLICA SOMETIDA AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

En relación con la consulta referida a una entidad pública cuyo régimen contable es el previsto en el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP), aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, en lo que respecta al tratamiento contable que debe dar a las infraestructuras y otros activos construidos (o no) por las empresas concesionarias (en adelante, activos de concesión) pero utilizados por éstas en los acuerdos de concesión de servicio público que realice, se formula la siguiente:

CONTESTACIÓN

En los acuerdos de concesión de servicio público realizados entre una entidad concedente y una entidad concesionaria, la entidad concesionaria utiliza el activo de concesión para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente y durante un periodo determinado, siendo compensada por sus servicios durante el periodo de duración del acuerdo de concesión del servicio.

Se trata de determinar cuál de las dos entidades implicadas en los acuerdos de concesión (concedente y concesionaria) debe reconocer los activos de concesión.

Es preciso destacar que el PGCP no establece –a este respecto- regulación alguna, sin embargo, sí existe regulación contable al respecto, tanto a nivel nacional, en relación a la contabilidad de las empresas concesionarias de nuestro país, como a nivel internacional, en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), concretamente en la NICSP número 32, “Acuerdos de concesión de servicios: la concedente”.



Por lo anterior, para la resolución de la consulta se van a tener en cuenta las citadas regulaciones, de acuerdo con lo señalado en la parte expositiva del vigente PGCP, en cuya introducción, se señala lo siguiente:

“En nuestro país, la reforma de la contabilidad pública que se inició a principios de los años 80 y todas las reformas posteriores de la misma han pretendido alcanzar el objetivo de normalización contable. Este proceso ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas administraciones públicas, en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables en las empresas y, por último, se ha tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales, las NICSP emitidas por la IFAC.”

Por tanto, con el objetivo de avanzar en la normalización de la contabilidad de las administraciones públicas con los principios contables aplicables en las empresas y, para mantener la referencia de las NICSP, se han tenido en consideración en este informe las siguientes normas y pronunciamientos:

- La Norma Internacional de Contabilidad del Sector público nº 32, “Acuerdos de concesión de servicios: la concedente” (en adelante, NICSP32).
- La Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (en adelante, la Orden) que es de aplicación a las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente. Esta Orden no regula el tratamiento contable relativo a las entidades concedentes, no obstante, su utilización como referente se hará mediante su aplicación por analogía a la otra parte de la operación: la entidad concedente.
- La consulta 7 del BOICAC Nº 94/2013 emitida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el tratamiento contable que la entidad concedente de una concesión administrativa tiene que dar a las



infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, cuando la entidad concedente es una empresa pública que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre¹.

- La consulta 4/2013, de 10 de junio, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el tratamiento contable por parte de la entidad concedente de una concesión administrativa de las infraestructuras y obras construidas por la empresa concesionaria (cuando la entidad concedente está sometida al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre).

Con base en las normas e informes anteriores se pueden establecer los siguientes conceptos para definir tanto el acuerdo de concesión como los activos de concesión, así como otros términos a utilizar en la consulta como son el riesgo de demanda y riesgo de operación o disponibilidad. Así, la Orden define el acuerdo de concesión como:

“Se entiende por acuerdo de concesión aquel en cuya virtud, la entidad concedente encomienda a una empresa concesionaria la construcción, incluida la mejora, y explotación, o solamente la explotación de infraestructuras que están destinadas a la prestación de servicios públicos de naturaleza económica durante el periodo de tiempo previsto en el acuerdo, obteniendo a cambio el derecho a percibir una retribución.

Todo acuerdo de concesión deberá cumplir los siguientes requisitos:

¹ La consulta 7 del BOICAC nº 94/2013 se elaboró teniendo en cuenta la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, que es aplicable a las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, sin que se incluya el criterio contable aplicable por ésta última.



- a) La entidad concedente controla o regula qué servicios públicos debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio; y
- b) La entidad concedente controla a través del derecho de propiedad, del usufructo o de otra manera cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

No obstante los acuerdos sobre infraestructuras utilizadas a lo largo de toda su vida económica también quedan dentro de la definición de acuerdo de concesión siempre que se cumpla el requisito incluido en la letra a)”.

La definición de las Infraestructuras a que se refieren los acuerdos de concesión se establece en la Orden anteriormente referida, al señalar que son:

“Obras e instalaciones construidas por la empresa concesionaria, adquiridas a terceros o cedidas por la entidad concedente para prestar el servicio público objeto del acuerdo.

Las obras e instalaciones, cuyo uso ceda la entidad concedente a la empresa concesionaria, con o sin contraprestación, y que no se destinen a la prestación del servicio público objeto del acuerdo, quedan fuera del alcance de esta norma, salvo que se destinen a la prestación de servicios accesorios o complementarios recogidos en el acuerdo de concesión, en cuyo caso, y exclusivamente para estos activos, se exceptiona el cumplimiento del requisito enumerado en la letra a) de la definición de acuerdo de concesión”.

Asimismo en el punto 7 de la introducción del Anexo de la Orden analizada se señala que:

“El hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, en la medida en que es ella quien decide a qué servicio público debe quedar afecta, a quién se debe prestar el servicio y a qué precio, conlleva que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado



material sino como un inmovilizado intangible dado que lo que ésta realmente controla es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello (una licencia). Este aspecto resulta esencial, en la medida en que el tratamiento contable posterior del citado activo (en particular, su amortización) deberá ser coherente con la citada calificación contable, prescindiendo del activo subyacente objeto del acuerdo, esto es, las obras e instalaciones construidas o adquiridas”.

Por último, en cuanto a las definiciones de riesgo de demanda y riesgo de operación, con el fin de determinar la entidad que sufre uno u otro en estos acuerdos, en la norma primera de la Orden se definen en los siguientes términos:

“El riesgo de demanda. Es el asociado a la utilización del servicio público, es decir, a la capacidad y voluntad de los usuarios de utilizar la infraestructura.”

“El riesgo de operación o de disponibilidad. Es el riesgo asociado al cumplimiento de exigencias sobre la capacidad o eficiencia racional del servicio prestado.”

A los efectos de determinar cuál de las dos entidades implicadas en los acuerdos de concesión (concedente y concesionaria) debe reconocer los activos de concesión es preciso analizar el concepto de activo y los criterios para su reconocimiento establecidos en el marco conceptual del PGCP.

En el apartado 4º, “Elementos de las cuentas anuales”, del Marco Conceptual del PGCP al definir los distintos elementos de las cuentas anuales, se definen los activos de la manera siguiente:

“Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán clasificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.”

Asimismo, en el apartado 5º, “Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales” del mismo marco conceptual se establece:



“Los activos deben reconocerse en el balance cuando:

- se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro,
- y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo o de un gasto, o el incremento del patrimonio neto. Asimismo, habrá de reconocerse cualquier disminución en los rendimientos económicos o el potencial de servicio esperados de los activos, ya venga motivado por su deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia.”

De acuerdo con lo anterior, es la entidad concedente la que deberá reconocer los activos de concesión de servicios, ya sean proporcionados por ella o por la entidad concesionaria, asimismo reconocerá también cualquier mejora en un activo ya existente, siempre que se cumplan los requisitos señalados anteriormente (es decir, la concedente controle o regule el servicio a proporcionar, a quién y a qué precio, así como cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo de la concesión).

A este respecto, se considera adecuada la apertura de cuentas de segundo orden (cuatro dígitos) para el reflejo de los activos de concesión como divisionarias de las cuentas de primer orden (tres dígitos) previstas en el PGCP para dichos activos.

A los efectos del tratamiento contable de estos activos hay que distinguir entre:

- a. Activos proporcionados por la entidad concedente:

Los activos existentes en la entidad concedente a los que se permita el acceso a la entidad concesionaria para su utilización en el acuerdo de concesión se



reclasificarán a la cuenta de segundo orden que –en su caso- se abra con el fin de distinguir los activos de concesión del resto de activos de dicha naturaleza que figuren en su balance, sin modificar su valoración y, por tanto, sin considerar causa de deterioro el acceso a dichos activos del concesionario.

El acceso del concesionario podrá realizarse de forma gratuita o mediante el cobro de un canon. En ambos casos, los ingresos y los gastos que se generen para la entidad concedente en estos acuerdos de concesión, se registrarán según los criterios generales establecidos en el PGCP para el registro y valoración de los mismos.

Si el acuerdo de concesión implicase la mejora de un activo existente de la concedente, que suponga el incremento de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, la mejora se valorará para determinar si cumple la definición de activo de concesión, en cuyo caso deberá reconocerse de acuerdo con lo señalado en el apartado siguiente: b, Activos proporcionados por la entidad concesionaria.

b. Activos proporcionados por la entidad concesionaria

Los activos de concesión proporcionados por la entidad concesionaria deberán registrarse por la entidad concedente cuando cumplan los criterios generales para el reconocimiento de los activos establecidos en el apartado 5º, "Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales" del Marco Conceptual del PGCP y en las correspondientes normas de reconocimiento y valoración aplicables de acuerdo a su naturaleza. Por tanto, deberán registrarse cuando:

- Se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, los rendimientos económicos o el potencial del servicio en el futuro,
- Y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.



A los efectos del cumplimiento de los requisitos anteriores, la entidad concedente deberá evaluar, según lo previsto en los términos del acuerdo, la probabilidad de que se llegue a obtener el potencial de servicio derivado del activo de concesión mediante la prestación del servicio por parte de la concesionaria y en nombre de la concedente. Asimismo, para el cumplimiento del segundo requisito será necesaria la obtención de información fiable sobre el valor del activo durante el periodo de construcción o desarrollo o en el momento de su adquisición o puesta en disposición para el servicio, en su caso.

El alta en la contabilidad de la entidad concedente de los activos de concesión proporcionados por la entidad concesionaria o de cualquier mejora en un activo ya existente de la concedente, realizada por la concesionaria deberá medirse por el valor razonable del activo en dicho momento que –salvo mejor estimación- será equivalente, en principio, al coste de la construcción más el margen para la entidad concesionaria².

La contrapartida para realizar el alta del activo de concesión será una cuenta de pasivo, que tendrá distinta naturaleza en función de los términos que se establezcan en el acuerdo de concesión, pudiendo articularse dos modelos de registro distintos: (1) El modelo del pasivo financiero y (2) el modelo de concesión de un derecho a la concesionaria; asimismo, podría establecerse (3) un modelo mixto.

1. Modelo del pasivo financiero:

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a la entidad concesionaria por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo de concesión de servicios, la concedente registrará el activo de concesión por su valor razonable, utilizando como contrapartida un pasivo financiero, por el mismo importe, al que le será de

² A los efectos de la valoración del activo de concesión deberán establecerse los mecanismos necesarios para que se produzcan los flujos de información desde la entidad concesionaria a la entidad concedente.



aplicación lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración 9ª, “Pasivos financieros”, del PGCP.

Con carácter general, cuando el riesgo de demanda derivado de la prestación del servicio no es asumido por la entidad concesionaria, sino que lo soporta la entidad concedente, se considera que existe una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a la entidad concesionaria.

A estos efectos hay que tener en cuenta que la obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero existe para la concedente, si así se establece en el acuerdo, asumiendo entonces ésta el riesgo de demanda, con independencia de que el riesgo de operación o de disponibilidad (mayor o menor eficiencia y calidad en el servicio prestado) lo soporte la entidad concesionaria. Esto es así porque el incumplimiento del contrato por la concesionaria respecto a la calidad o la eficiencia del servicio (riesgo de operación) van a implicar únicamente el pago de la correspondiente penalización –en su caso- pero no exime a la concedente de su obligación incondicional de pago a la concesionaria.

2. Modelo de concesión de un derecho de uso a la entidad concesionaria:

Cuando el ente concedente no tenga una obligación incondicional de pagar efectivo u otro activo financiero a la entidad concesionaria por la construcción, adquisición o mejora de un activo de concesión, y conceda a la entidad concesionaria el derecho a obtener ingresos por el uso de terceros, la concedente contabilizará el activo por el valor razonable, y utilizará como contrapartida de los activos de concesión proporcionados por la concesionaria una cuenta de pasivo representativa de la parte de ingresos no devengados que surgen de la transacción, que se irán devengando durante el periodo de la concesión de acuerdo a lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración 15ª, Ingresos con contraprestación, del PGCP.



Para el reconocimiento de dicho pasivo, representativo de los ingresos diferidos a largo plazo, se ha creado, tanto para la Administración General del Estado³ como para la Administración Institucional del Estado⁴, la cuenta 186 “Ingresos anticipados a largo plazo” que reflejará los ingresos ya contabilizados cuyo devengo se producirá en ejercicios posteriores al de su registro.

La citada cuenta deberá figurar en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe V, “Ajustes por periodificación a largo plazo”, creado para tal fin y que tendrá los movimientos que a continuación se señalan:

- a) Se abonará con cargo, generalmente, a la cuenta representativa del activo recibido como contraprestación al ingreso cuyo devengo no se ha producido, en el ejercicio en el que se cumplan los requisitos para el reconocimiento del activo.
- b) Se cargará con abono a la cuenta 485, “Ingresos anticipados”, por el traspaso al corto plazo del importe del ingreso recibido de forma anticipada, cuyo devengo vaya a producirse en el corto plazo. En el ejercicio en que se produzca el devengo del ingreso, la cuenta 485 se cargará con abono a la cuenta del grupo 7, “Ventas e ingresos por naturaleza”, que corresponda en función de la naturaleza del ingreso.

3. Modelo mixto:

Si como consecuencia de la contraprestación a realizar, la entidad concedente incurre en parte en un pasivo financiero y en parte, en la concesión de un derecho

³ Mediante la Disposición Adicional Primera, “*Modificación de la Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado*”, de la Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en las Cuentas Anuales de los bienes del Patrimonio Histórico de Naturaleza Material.

⁴ Mediante la Disposición Adicional Tercera, “*Creación de dos cuentas a utilizar por las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada mediante Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio*”, de la Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en las Cuentas Anuales de los bienes del Patrimonio Histórico de Naturaleza Material.



a la entidad concesionaria a la explotación de los activos objeto de concesión, es necesario contabilizar de forma separada cada parte del pasivo total reconocido por la operación, cada una de acuerdo con los apartados 1 y 2 anteriores.

En todos los casos anteriores, con independencia de cuál sea la entidad que proporcione los activos para el acuerdo de concesión, deberá informarse en la memoria de las cuentas anuales de los activos de concesión de forma separada como si constituyeran una partida independiente del balance, de la amortización acumulada y correcciones valorativas acumuladas que les corresponda, así como de los pasivos derivados de los acuerdos de concesión.

Madrid, 7 de Abril de 2016