



BOICAC Nº 94/2013 Consulta 7

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 noviembre.

Respuesta:

El caso se refiere a una empresa pública (en adelante, entidad concedente) que ha adjudicado varios contratos de obras para la realización de un determinado proyecto que consiste en la construcción de una infraestructura y el otorgamiento de la concesión administrativa para su explotación.

Es preciso tener en cuenta que la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (en adelante, la Orden) es aplicable a las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, sin que se incluya el criterio contable aplicable por esta última.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la operación desde la perspectiva de la entidad concedente.

La Orden en el Anexo de Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, en la Norma Primera define los acuerdos de concesión como sigue:

“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 período de tiempo previsto en el acuerdo, obteniendo a cambio el derecho a percibir una retribución.

Todo acuerdo de concesión deberá cumplir los siguientes requisitos:

- 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 de 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)”.

En esta misma norma Primera se definen las Infraestructuras en los siguientes términos:

“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 excepciona el cumplimiento del requisito enumerado en la letra a) de la definición de acuerdo de concesión”.

Por otro lado, el punto 7 de la introducción del anexo de la Orden dice:

“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.”

El PGC en el apartado 4º de elementos de las cuentas anuales del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), define el concepto de activo como los: *“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.”*

A su vez el apartado 5º de Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales del MCC indica que: *“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad.”*



Para añadir a continuación y en particular para los activos que: *“deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.”*

Pues bien, en el supuesto planteado en la consulta existe un acuerdo de concesión entre la entidad concedente y la empresa concesionaria incluido en la definición de la Orden, así como una infraestructura construida por la empresa concesionaria para prestar el servicio público.

Aunque la Orden regula el tratamiento contable de la empresa concesionaria y no el de la entidad concedente, se puede realizar una aplicación analógica de lo recogido en la Orden a la entidad concedente. Por tanto, si se considera que la entidad concedente es la que controla o regula los servicios públicos que debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio y controla cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo y que lo que la empresa concesionaria controla es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello, será la entidad concedente la que registre, como inmovilizado material, las infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, al cumplir la definición de activo del PGC y al darse los requisitos de reconocimiento, siempre que sean necesarios para la prestación del servicio público y así se desprenda del contenido del acuerdo.

Por lo que afecta a la contraprestación recibida por la empresa concesionaria, de acuerdo con lo regulado en la Orden, tiene diversa naturaleza contable, en función de los términos del acuerdo de concesión, articulándose dos modelos de registro y valoración distintos: el modelo del activo financiero y el modelo del inmovilizado intangible, regulándose también la posibilidad de que exista un modelo mixto.

a) Modelo del activo financiero.

La contraprestación recibida por la empresa concesionaria, de acuerdo con la Orden, dará lugar al reconocimiento de un activo financiero, cuando ésta tenga un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, o bien porque la entidad concedente garantiza la recuperación del déficit, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los citados importes y la entidad concedente no tiene capacidad de evitar el pago de dicha retribución.

El reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios de construcción o mejora que preste la empresa concesionaria seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC y se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado.



En este modelo del activo financiero, realizando una aplicación analógica de lo regulado en la Orden a la entidad concedente, ésta registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo, reconociendo simultáneamente un pasivo financiero por dicho importe, aplicando la NRV 9ª en materia de instrumentos financieros del PGC.

b) Modelo del inmovilizado intangible.

Si la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público, de acuerdo con lo regulado en la Orden, la empresa concesionaria reconocerá un inmovilizado intangible.

El reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios de construcción o mejora seguirá los criterios incluidos en la NRV 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC y se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado.

En este modelo del activo intangible, realizando una aplicación analógica de lo regulado en la Orden a la entidad concedente, ésta registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo en el momento en el que se cumplan los criterios para el registro o reconocimiento contable del activo y, simultáneamente registrará un ingreso diferido pudiendo emplear para ello la cuenta “181 Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo”. Este importe se dará de baja a medida que la empresa concesionaria reconozca el correspondiente ingreso durante el período establecido en el acuerdo de concesión, en función del principio de devengo, de acuerdo con los criterios incluidos en la NRV 14ª ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC.

c) Modelo mixto.

Si la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste parte en un activo financiero y parte en un inmovilizado intangible, la entidad concedente registrará la operación en términos de proporción de acuerdo con lo previsto en las letras a) y b) anteriores.