



BOICAC Nº 131/2022 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria para reestablecer el equilibrio económico de una concesión tras las medidas de restricción impuestas como consecuencia del COVID-19.

Respuesta

La consulta versa sobre una sociedad concesionaria de infraestructuras públicas que formula sus cuentas anuales conforme a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

De acuerdo con las citadas normas, la sociedad ha determinado que el acuerdo de concesión responde a un modelo mixto, registrando tanto un activo financiero como un inmovilizado intangible por separado. La sociedad ha reconocido en primer lugar el activo financiero por el derecho a la contraprestación incondicional garantizada y el inmovilizado intangible por la diferencia entre el valor razonable de la infraestructura entregada y el activo financiero. Como consecuencia de ello, según afirma el consultante, una vez entregada la infraestructura, los ingresos se corresponden exclusivamente con los derivados del “derecho a cargar tarifas futuras”.

El artículo 34 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 establece: *“En los contratos de concesión de obras y de concesión de servicios vigentes a la entrada en vigor de este decreto-ley, celebrados por las entidades pertenecientes al Sector Público en el sentido definido en el Artículo 3 de la Ley 9/2017, de 8 de Noviembre, la situación de hecho creada por el COVID-19 y las medidas adoptadas por el Estado, las comunidades autónomas o la Administración local para combatirlo darán derecho al concesionario al restablecimiento del equilibrio económico del contrato mediante, según proceda en cada caso, la ampliación de su duración inicial hasta un máximo de un 15 por 100 o mediante la modificación de las cláusulas de contenido económico del contrato.*



Dicho reequilibrio en todo caso compensará a los concesionarios por la pérdida de ingresos y el incremento de los costes soportados entre los que se considerarán los posibles gastos adicionales salariales que efectivamente hubieran abonado, respecto a los previstos en la ejecución ordinaria del contrato de concesión de obras o de servicios durante el periodo de duración de la situación de hecho creada por el COVID-19. Solo se procederá a dicha compensación previa solicitud y acreditación fehaciente de la realidad, efectividad e importe por el contratista de dichos gastos.”

Al amparo de esta previsión y de lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de contratos de las Administraciones Públicas y en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares del contrato de concesión, la sociedad cursó solicitud de reequilibrio económico de la concesión derivado de las restricciones a la movilidad impuestas por el Estado de alarma.

La Administración concedente acuerda compensar a la sociedad por el menor ingreso obtenido por venta de billetes a causa de las medidas restrictivas impuestas por el Estado de alarma en el periodo comprendido entre el 15 de marzo y el 20 de julio de 2020, descontando los menores costes del concesionario en el periodo.

La pregunta formulada se refiere a cuál sería el correcto tratamiento contable que la empresa debe dar a la cantidad recibida por la Administración y, en concreto, si los hechos que se han resumido deberían calificarse como una modificación contractual entre el concedente y el concesionario, sujeta a la norma de registro y valoración (NRV) 14ª *Ingresos por ventas y prestación de servicios* del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que llevaría aparejada la reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro, o si por el contrario el importe recibido se debería incluir en el ámbito de aplicación de la NRV 18ª *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, circunstancia que implicaría su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo estipulado en esta última.

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, regula en su norma segunda el tratamiento contable de los acuerdos de concesión como sigue:

“Segunda. Tratamiento contable de los acuerdos de concesión.

1. Criterios de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo.

1.1 Aspectos comunes.

a) El reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de construcción o mejora que preste la empresa concesionaria seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad y las reglas sobre el método del porcentaje de realización contenidas en la norma de valoración 18.^a Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.

b) El reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de explotación seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad.

c) No obstante, considerando la especialidad de este tipo de acuerdos, los ingresos por prestación de servicios se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado, en la medida en que dicho valor se considere la valoración más fiable de la contrapartida recibida o por recibir.

d) Si bajo un mismo acuerdo la empresa concesionaria presta servicios de construcción, incluida la mejora, y explotación, la contraprestación recibida o por recibir deberá distribuirse en proporción al valor razonable de cada uno de los componentes del acuerdo, según lo señalado en las letras anteriores.

1.2 Calificación y valoración de la contraprestación recibida por los servicios de construcción o mejora.



a) La contraprestación recibida por la empresa concesionaria se contabilizará por el valor razonable del servicio prestado, en principio, equivalente al coste más el margen de construcción, pudiendo calificarse desde una perspectiva contable como:

a.1) Un activo financiero, o

a.2) un inmovilizado intangible.

b) La empresa concesionaria reconocerá un activo financiero si se cumplen las siguientes condiciones:

b.1) La retribución consiste en un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, bien porque la entidad concedente garantiza el pago de importes determinados, o bien porque garantiza la recuperación del déficit, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los citados importes.

Con carácter general, no se considerará que existe un derecho incondicional de cobro cuando el riesgo de demanda sea asumido por el concesionario. La presencia de cláusulas en el acuerdo de concesión que mitiguen el riesgo de demanda que soporta la empresa concesionaria (por ejemplo, modificaciones en las tarifas para garantizar el equilibrio económico del contrato ante una demanda baja, aumento en los plazos de concesión hasta conseguir un valor actual neto o una tasa de retorno del proyecto determinadas), por sí solas, no califican la contraprestación como un activo financiero porque la empresa concesionaria, en el momento inicial, no tiene un derecho incondicional de cobro.

b.2) La Administración Pública no tenga capacidad de evitar el pago de la retribución descrita en la anterior letra b.1).

En estos casos, la contraprestación se calificará como un derecho de cobro (esto es, un activo financiero), incluso si el derecho contractual a recibir efectivo puede verse afectado por la existencia de un riesgo de operación o disponibilidad asumido por la empresa concesionaria.



c) La empresa concesionaria reconocerá un inmovilizado intangible si la contraprestación recibida consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público.

d) Si la contraprestación recibida consiste parte en un activo financiero y parte en un inmovilizado intangible, la empresa concesionaria registrará dicha contraprestación en términos de proporción de acuerdo con lo previsto en las letras b) y c) anteriores. No obstante, en aquellos casos en que el componente del activo financiero o del inmovilizado intangible suponga, al menos, un 90% de la contraprestación recibida, la empresa concesionaria podrá reconocer la totalidad de la contraprestación como un activo financiero o un inmovilizado intangible, respectivamente (...)"

El objetivo de la norma que se ha reproducido es aclarar el tratamiento contable de un contrato singular como es el que nos ocupa en el que el concesionario se obliga a construir y explotar una infraestructura a cambio de las tarifas que recibirá de los usuarios de la infraestructura o de la propia Administración.

Esta circunstancia exige efectuar una asignación de los citados flujos de efectivo entre los dos componentes del acuerdo y, adicionalmente, en relación al componente principal, la construcción de la infraestructura, determinar en qué medida el riesgo de demanda es asumido por el concesionario y si la Administración Pública puede evitar el pago del precio.

De acuerdo con la información suministrada por la empresa y una vez analizados los requisitos que se han enunciado en el párrafo anterior, la sociedad determinó que el acuerdo de concesión responde a un modelo mixto, registrando por separado tanto un activo financiero como un inmovilizado intangible.

Por otro lado, la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, en desarrollo de la NRV 14ª del PGC, en relación con las modificaciones de un contrato, estipula lo siguiente:



“Artículo 5. Modificaciones del contrato.

1. A efectos de esta resolución, la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes. A los efectos de esta norma, un contrato ha podido ser modificado, aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio. Para determinar si los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación son exigibles, se tendrán en cuenta todos los antecedentes y circunstancias relevantes.

En particular, si las partes han aprobado un cambio en la prestación, pero no han determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estimará este importe de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 para cuantificar la contraprestación variable.

2. La empresa contabilizará una modificación como un contrato separado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

a) Se incluye el compromiso de transferir bienes o servicios distintos (de acuerdo con la definición recogida en el artículo 7), y

b) El importe de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato. Así, una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

3. Si la modificación no se registra como un contrato separado, la empresa contabilizará los bienes o servicios comprometidos pendientes aplicando los criterios que se recogen a continuación:

a) Como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. En tal caso, el importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será la suma de:



1.º *El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso, y*

2.º *La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.*

b) Como si fuera una parte del contrato existente, si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación. En este caso, el efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconoce como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos indicados en las letras a) y b), la empresa contabilizará los efectos de la modificación de forma coherente con lo dispuesto en las citadas letras.”

En este contexto, la cuestión que se plantea a este Instituto consiste en determinar si el acuerdo de compensación debe calificarse o no como una modificación contractual y, en caso afirmativo, cómo debería contabilizarse la revisión de las condiciones teniendo en cuenta que el reconocimiento del ingreso por la ejecución de la obra -componente principal del acuerdo- ya se había completado en el pasado.

La compensación acordada por la Administración Pública por el descenso en el tráfico debería calificarse como una modificación contractual, desde una perspectiva estrictamente contable, si se cumple la definición incluida en el artículo 5.1 que se ha reproducido: *“la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes”*.

Por lo tanto, el reequilibrio económico del contrato quedaría incluido en el alcance del citado artículo si se cumplen las siguientes condiciones:

a) La revisión ha sido suscrita por las mismas partes que suscribieron el acuerdo inicial, o aquellas que les hayan sucedido en los derechos y obligaciones derivados de ese contrato, y



b) Se conviene alterar el objeto del contrato, bien porque se modifique la prestación o porque se altere el precio.

En relación con este último inciso, considerando que el precio en términos absolutos no se ha modificado -el ingreso que generó la construcción de la infraestructura se reconoció por el valor razonable del servicio-, cabría realizar a su vez las siguientes consideraciones:

Como se ha indicado anteriormente, uno de los aspectos determinantes del tratamiento contable de los acuerdos de concesión se centra en calificar si la contraprestación recibida de la autoridad concedente es un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, sin que pueda calificarse como tal la existencia de cláusulas dirigidas a garantizar el equilibrio económico del contrato ante una demanda baja.

Sin embargo, esta circunstancia no implica que todo reequilibrio económico deba contabilizarse como una subvención a la explotación. Por el contrario, en la medida que el fondo económico del acuerdo pudiera asimilarse al que origina el nacimiento de un activo financiero en la fecha de reconocimiento del ingreso por la ejecución de la obra, cabría concluir que el cambio en la naturaleza de la contraprestación es un aspecto sustantivo del acuerdo que debería calificarse como una modificación del objeto contractual.

Sobre la base de todo lo anterior, el adecuado tratamiento contable de los hechos que se han descrito requeriría, como paso previo, identificar los flujos de efectivo que se ven afectados por la compensación siguiendo, en defecto de otra pauta de distribución más evidente, el criterio de reparto que se adoptó en el registro inicial de la contraprestación recibida.

Una vez hecha esta división, la aplicación de los criterios incluidos en la Resolución a la parte del acuerdo atribuible a la contraprestación asociada a la construcción de la obra que deba calificarse como una modificación del objeto, debería traer consigo una reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro.

Por el contrario, en el supuesto de que la compensación no deba calificarse como un cambio en el objeto del contrato y, en todo caso, la modificación relativa al componente explotación, se contabilizará como una subvención a la explotación formando parte del resultado del ejercicio.