

Interpretación CINIIF 12

Acuerdos de concesión de servicios

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*¹
- *NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- *NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar*
- *NIIF 9 Instrumentos financieros*
- *NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*
- *NIIF 16 Arrendamientos*
- *NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*
- *NIC 16 Inmovilizado material*
- *NIC 20 Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*
- *NIC 23 Costes por intereses*
- *NIC 32 Instrumentos financieros: Presentación*
- *NIC 36 Deterioro del valor de los activos*
- *NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*
- *NIC 38 Activos intangibles*
- *SIC 29 Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar*²

Antecedentes

- 1 En numerosos países, la construcción, la explotación y el mantenimiento de las infraestructuras de servicios públicos —como carreteras, puentes, túneles, establecimientos penitenciarios, hospitales, aeropuertos, redes de distribución de agua, redes de suministro energético y de telecomunicaciones— han solido estar a cargo del sector público, y su financiación se ha realizado con cargo a créditos de los presupuestos públicos.
- 2 En algunos países, las administraciones públicas han previsto la celebración de acuerdos contractuales de servicios a fin de incentivar la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la explotación y el mantenimiento de esas infraestructuras. Puede tratarse de infraestructuras ya existentes, o de infraestructuras cuya construcción tiene lugar durante la vigencia del acuerdo de servicios. Los acuerdos a que se refiere esta Interpretación encomiendan, por lo general, a una entidad del sector privado (un concesionario), la construcción o la mejora (por ejemplo, mediante un incremento de capacidad) de las infraestructuras destinadas a prestar el servicio público, y la explotación y el mantenimiento de dichas infraestructuras durante un período de tiempo estipulado. El concesionario

⁽¹⁾ La referencia es al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, adoptado por el CNIC en 2001 y en vigor cuando se desarrolló la Interpretación.

⁽²⁾ El título de la SIC 29, antes *Información a revelar – Acuerdos de concesión de servicios*, fue modificado por la CINIIF 12.

recibe una retribución por sus servicios durante la vigencia del acuerdo. Este último se rige por un contrato que fija los niveles de rendimiento, los mecanismos de ajuste de precios y los de arbitraje de conflictos. Este tipo de acuerdo se conoce a menudo como de «construcción, explotación y retrocesión», de «rehabilitación, explotación y retrocesión» o como acuerdo público-privado de concesión de servicios.

- 3 Una característica de los citados acuerdos de servicios es el carácter de servicio público de las obligaciones que el concesionario asume. La política de los poderes públicos consiste en garantizar que se presten al público los servicios conexos a las infraestructuras, con independencia de la identidad de quien los explote. El acuerdo de servicios obliga contractualmente al concesionario a prestar al público los servicios por cuenta del ente público. Otras características comunes son las siguientes:
- (a) la parte que otorga la concesión de servicios (concedente) es un ente público, incluidos los organismos de las administraciones públicas, o una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio;
 - (b) el concesionario es responsable de parte, al menos, de la gestión de la infraestructura y servicios conexos, y no actúa meramente en calidad de agente por cuenta del concedente;
 - (c) el contrato establece los precios iniciales que debe aplicar el concesionario y regula la revisión de dichos precios durante la vigencia del acuerdo de servicio;
 - (d) el concesionario tiene la obligación de entregar la infraestructura al concedente en unas condiciones determinadas al término de la vigencia del acuerdo, a cambio de una retribución adicional reducida o nula, con independencia de cuál de las partes la financiara inicialmente.

Ámbito de aplicación

- 4 Esta Interpretación proporciona directrices sobre la contabilización, por los concesionarios, de los acuerdos público-privados de concesión de servicios.
- 5 La Interpretación afecta a los acuerdos público-privados de concesión de servicios cuando:
- (a) el concedente controla o regula a qué servicios debe el concesionario destinar la infraestructura, a quién debe prestar dichos servicios, y a qué precio, y
 - (b) el concedente controla —mediante derechos de propiedad, de participación u otro tipo de derecho— toda participación residual significativa en la infraestructura al término de la vigencia del acuerdo.
- 6 La infraestructura utilizada en un acuerdo público-privado de concesión de servicios durante la totalidad de su vida útil (activos vitalicios) está comprendida en el ámbito de aplicación de esta Interpretación si se cumplen las condiciones previstas en el párrafo 5, letra (a). Los párrafos GA1 a GA8 proporcionan directrices para determinar si los acuerdos público-privados de concesión de servicios entran en el ámbito de aplicación de esta Interpretación y en qué medida.
- 7 Esta Interpretación es aplicable tanto a:
- (a) las infraestructuras que el concesionario construye o adquiere de un tercero a los fines del acuerdo de servicios, y
 - (b) las infraestructuras ya existentes a las que el concedente da acceso al concesionario a los fines del referido acuerdo.
- 8 Esta Interpretación no especifica la contabilización de infraestructuras que estuvieran en poder del concesionario antes de la celebración del acuerdo de servicios y que este hubiera reconocido como inmovilizado material. Dichas infraestructuras están sujetas a los requisitos de las NIIF referentes a la baja en cuentas (establecidos en la NIC 16).
- 9 Esta Interpretación no especifica la contabilización que deben realizar los concedentes.

Problemas

- 10 Esta Interpretación establece los principios generales sobre el reconocimiento y la valoración de las obligaciones que se derivan de los acuerdos de concesión de servicios y los correspondientes derechos. Los requisitos en cuanto a la información a revelar en relación con los acuerdos de concesión de servicios se hallan contenidos en la SIC 29. Las cuestiones tratadas en esta Interpretación son:
- (a) tratamiento de los derechos del concesionario sobre la infraestructura;
 - (b) reconocimiento y valoración de la contraprestación prevista en el acuerdo;
 - (c) servicios de construcción o de mejora;
 - (d) servicios de explotación;
 - (e) costes por intereses;
 - (f) tratamiento contable subsiguiente de los activos financieros y los activos intangibles, y
 - (g) elementos proporcionados al concesionario por el concedente.

Acuerdo

Tratamiento de los derechos del concesionario sobre la infraestructura

- 11 Las infraestructuras comprendidas en el ámbito de aplicación de esta Interpretación no se reconocerán como inmovilizado material del concesionario, puesto que el acuerdo contractual de servicios no confiere al concesionario el derecho de controlar la utilización de las infraestructuras de servicio público. El concesionario tiene acceso a la explotación de la infraestructura para prestar el servicio público por cuenta del concedente, de acuerdo con las condiciones estipuladas en el contrato.

Reconocimiento y valoración de la contraprestación prevista en el acuerdo

- 12 Con arreglo a los acuerdos contractuales comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Interpretación, el concesionario actúa en calidad de proveedor de servicios. Su misión consiste en construir o mejorar la infraestructura (servicios de construcción o mejora) destinada a la prestación de un servicio público y en explotar y mantener esa infraestructura (servicios de explotación) durante un período de tiempo estipulado.
- 13 El concesionario reconocerá y valorará los ingresos ordinarios correspondientes a los servicios que preste de acuerdo con la NIIF 15. La naturaleza de la contraprestación determina su posterior tratamiento contable. La contabilización ulterior de la contraprestación recibida como activo financiero o como activo intangible se describe en los siguientes párrafos 23 a 26.

Servicios de construcción o de mejora

- 14 El concesionario contabilizará los servicios de construcción o mejora de acuerdo con la NIIF 15.

Contraprestación otorgada al concesionario por el concedente

- 15 Cuando el concesionario preste servicios de construcción o mejora, la contraprestación cobrada o a cobrar por el mismo se reconocerá de acuerdo con la NIIF 15. Dicha contraprestación podrá consistir en derechos sobre:
- (a) un activo financiero, o bien

- (a) un activo intangible.
- 16 El concesionario reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional a percibir del concedente, o por orden de este, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; el concedente no tiene poder discrecional, o muy escaso, para eludir el pago, debido, por lo general, a que el acuerdo tiene fuerza legal. El concesionario tiene un derecho incondicional a percibir efectivo si el concedente se compromete por contrato a pagar al concesionario: (a) ciertos importes estipulados o determinables, o (b) la diferencia, en su caso, entre los importes percibidos de los usuarios del servicio público y ciertos importes estipulados o determinables, aun cuando el pago esté supeditado a la garantía, por parte del concesionario, de que la infraestructura satisface una serie de requisitos de calidad o eficiencia.
- 17 El concesionario reconocerá un activo intangible en la medida en que se le confiera un derecho (una licencia) a cobrar a los usuarios por el servicio público. El derecho de cobro a los usuarios del servicio público no constituye un derecho incondicional a percibir efectivo, dado que los importes dependen de la medida en la que el público utilice el servicio.
- 18 Si el pago de los servicios de construcción al concesionario consiste parcialmente en un activo financiero y parcialmente en un activo intangible, los distintos componentes de esa contraprestación deben contabilizarse por separado. La contraprestación cobrada o a cobrar por ambos componentes se reconocerá inicialmente de acuerdo con la NIIF 15.
- 19 La naturaleza de la contraprestación otorgada al concesionario por el concedente se determinará por referencia a las cláusulas del contrato y, cuando exista, a la pertinente legislación contractual. La naturaleza de la contraprestación determina la contabilización posterior, tal como se indica en los párrafos 23 a 26. Sin embargo, ambos tipos de contraprestación se clasifican como un activo por contrato durante el período de construcción o mejora de acuerdo con la NIIF 15.

Servicios de explotación

- 20 El concesionario contabilizará los servicios de explotación de acuerdo con la NIIF 15.

Obligaciones contractuales de restablecer un nivel determinado de operatividad de la infraestructura

- 21 Puede darse el caso de que la licencia otorgada al concesionario esté supeditada al cumplimiento por este último de las siguientes obligaciones contractuales: (a) mantenimiento de un nivel determinado de operatividad de la infraestructura, o (b) restablecimiento de unas condiciones determinadas de la infraestructura antes de su entrega al concedente al término de la vigencia del acuerdo de servicios. Esas obligaciones contractuales de mantener o restablecer la infraestructura, salvedad hecha de los elementos de mejora (véase el párrafo 14), se reconocerán y valorarán con arreglo a lo establecido en la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente al cierre del ejercicio.

Costes por intereses soportados por el concesionario

- 22 De acuerdo con lo establecido en la NIC 23, los costes por intereses atribuibles al acuerdo deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que se incurre en ellos, salvo que el concesionario tenga el derecho contractual de recibir un activo intangible (el derecho a cobrar a los usuarios por el servicio público). En tal caso, los costes por intereses atribuibles al acuerdo se capitalizarán durante la fase del acuerdo correspondiente a la construcción, conforme a la referida Norma.

Activo financiero

- 23 El activo financiero reconocido según lo expuesto en los párrafos 16 y 18 está sujeto a la aplicación de la NIC 32 y de las NIIF 7 y 9.

- 24 El importe adeudado por el concedente o por orden del mismo se contabiliza, con arreglo a la NIIF 9, como valorado:
- (a) por el coste amortizado;
 - (b) por el valor razonable con cambios en otro resultado global, o
 - (c) por el valor razonable con cambios en el resultado.
- 25 Si el importe adeudado por el concedente se valora por el coste amortizado o por el valor razonable con cambios en otro resultado global, la NIIF 9 requiere que los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, se reconozcan en el resultado del ejercicio.

Activo intangible

- 26 El activo intangible reconocido según lo expuesto en los párrafos 17 y 18 está sujeto a la aplicación de la NIC 38. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan directrices sobre la valoración de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

Elementos proporcionados al concesionario por el concedente

- 27 De acuerdo con lo enunciado en el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que el concedente da acceso al concesionario a efectos del acuerdo de servicios no se reconocen como inmovilizado material del concesionario. El concedente puede asimismo proporcionar al concesionario otros elementos que este puede conservar o a los que puede dar el uso que desee. Si esos activos forman parte de la contraprestación que el concedente debe pagar por los servicios, no serán subvenciones oficiales según estas se definen en la NIC 20. En lugar de ello, se contabilizarán como parte del precio de la transacción, tal como se define en la NIIF 15.

Entrada en vigor

- 28 Las entidades aplicarán esta Interpretación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a un ejercicio que comience con anterioridad al 1 de enero de 2008, revelará este hecho.
- 28D La NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicada en mayo de 2014, modificó la sección titulada «Referencias» y los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 15.
- 28E La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó los párrafos 23 a 25 y eliminó los párrafos 28A a 28C. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 28F La NIIF 16, publicada en enero de 2016, modificó el párrafo GA8. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 16.

Transición

- 29 Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 30, los cambios en las políticas contables se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 8, es decir, retroactivamente.
- 30 Si, en relación con cualquier acuerdo de servicios concreto, la aplicación de esta Interpretación con efecto retroactivo desde el comienzo del ejercicio más antiguo presentado resulta impracticable para el concesionario, deberá:
- (a) reconocer los activos financieros y los activos intangibles que existieran al comienzo del ejercicio más antiguo presentado;

- (b) utilizar los anteriores importes en libros de dichos activos financieros y activos intangibles (comoquiera que se hubieran clasificado anteriormente) como importes en libros en la fecha considerada, y
- (c) comprobar el deterioro del valor de los activos financieros y activos intangibles reconocidos en la fecha considerada, a menos que tal comprobación no sea practicable, en cuyo caso se comprobará el deterioro del valor de los importes a partir del comienzo del ejercicio corriente.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Interpretación.

Ámbito de aplicación (párrafo 5)

- GA1 De acuerdo con el párrafo 5 de esta Interpretación, la infraestructura se considera comprendida en su ámbito de aplicación cuando concurren las siguientes condiciones:
- (a) que el concedente controle o regule a qué servicios debe el concesionario destinar la infraestructura, a quién debe prestar dichos servicios, y a qué precio, y
 - (b) que el concedente controle —mediante derechos de propiedad, de participación u otro tipo de derecho— toda participación residual significativa en la infraestructura al término de la vigencia del acuerdo.
- GA2 El control o la regulación a que se refiere la condición de la letra (a) pueden ejercerse en virtud de un contrato o por otro sistema (autoridad reguladora, por ejemplo), y abarcan tanto los casos en que el concedente adquiere la totalidad de las prestaciones como aquellos en que otros usuarios adquieren parcial o totalmente dichas prestaciones. A la hora de aplicar esta condición, se tomarán en consideración conjuntamente el concedente y cualesquiera otras partes vinculadas a él. Si el concedente es un ente público, se considerarán vinculados a él, a efectos de esta Interpretación, el sector público en su conjunto y toda autoridad reguladora que actúe en interés público.
- GA3 A efectos de la condición de la letra (a), no es necesario que el concedente ejerza un control absoluto sobre el precio; basta con que dicho precio esté regulado por el concedente, por la autoridad reguladora o en virtud del contrato, por ejemplo, mediante un sistema de límites máximos. No obstante, la condición se aplicará al fondo del acuerdo, prescindiendo de los aspectos no sustantivos, tales como límites aplicables exclusivamente en circunstancias extraordinarias. Inversamente, si, por ejemplo, un contrato otorga en principio al concesionario libertad para fijar los precios, pero toda ganancia excedentaria se restituye al concedente, se están limitando los rendimientos del concesionario, por lo que se satisface el requisito del control de precios.
- GA4 A efectos de la condición de la letra (b), el control del concedente sobre toda participación residual significativa debe, a un tiempo, restringir la capacidad del concesionario de vender o pignorar la infraestructura y otorgar al concedente un derecho permanente de uso durante la vigencia del acuerdo. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de esta si ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de la vigencia del acuerdo.
- GA5 Debe hacerse una distinción entre el control y la gestión. Si el concedente mantiene tanto el grado de control contemplado en el párrafo 5, letra (a), como una participación residual significativa en la infraestructura, el concesionario se limitará a gestionar la infraestructura por cuenta del concedente, aun cuando, en muchos casos, pueda disponer de amplios poderes discrecionales en cuanto a la gestión.
- GA6 Las condiciones de las letras (a) y (b), conjuntamente, determinan cuándo la infraestructura, incluidos cuantos elementos deban reponerse (véase el párrafo 21), está controlada por el concedente durante la totalidad de su vida económica. Así, por ejemplo, si el concesionario debe reemplazar parte de un elemento de la infraestructura durante la vigencia del acuerdo (por ejemplo, el pavimento de la calzada o el tejado de un edificio), el elemento de infraestructura se considerará como un todo. De ese modo, la condición de la letra (b) se satisface respecto de toda la infraestructura, incluida la parte repuesta, si el concedente controla cualquier participación residual significativa en la reposición final de dicha parte.
- GA7 En ocasiones, la utilización de infraestructura está parcialmente regulada de acuerdo con lo indicado en el párrafo 5, letra (a), y parcialmente no regulada. Estos acuerdos pueden, con todo, adoptar formas diversas:

CINIIF 12

- (a) Toda infraestructura que sea físicamente separable y pueda explotarse de manera independiente, y que se ajuste a la definición de unidad generadora de efectivo recogida en la NIC 36, se analizará por separado si se utiliza íntegramente con fines no regulados. Este puede ser el caso, por ejemplo, del ala privada de un hospital, cuando el concedente destine el resto del hospital al tratamiento de pacientes acogidos a la asistencia sanitaria pública.
 - (b) Cuando las actividades no reguladas sean puramente auxiliares (como una tienda en un hospital), la comprobación del control se efectuará como si tales servicios no existieran, ya que, si el concedente controla los servicios según lo previsto en el párrafo 5, la existencia de actividades auxiliares no es óbice para que controle la infraestructura.
- GA8 El concesionario puede tener derecho a utilizar la infraestructura separable a que se refiere el párrafo GA7, letra (a), o las instalaciones destinadas a la prestación de servicios auxiliares no regulados a que se refiere el párrafo GA7, letra (b). En cualquiera de los dos casos, puede haber, en esencia, un arrendamiento por el concedente al concesionario. Si tal es el caso, se contabilizará con arreglo a lo previsto en la NIIF 16.