



## NOTA INFORMATIVA nº 2/2016

### **TRATAMIENTO CONTABLE A APLICAR A LOS “ACUERDOS DE CONCESIÓN” DE SERVICIO PÚBLICO QUE REALICEN LAS ENTIDADES SOMETIDAS AL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL (PCN) O AL PLAN DE CUENTAS LOCAL SIMPLIFICADO (PCS).**

---

Con el paso del tiempo el «modelo concesional» se ha ido extendiendo como fórmula para la gestión de servicios públicos en todas las Administraciones y, como consecuencia de ello, dicho modelo está presente en sectores de actividad distintos de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, como el de sanidad o el de abastecimiento y saneamiento de aguas propio del ámbito municipal.

La especialidad del negocio jurídico tal y como se configura a nivel legal, junto con la utilización creciente del modelo concesional por parte de las entidades locales, es lo que motiva la emisión de la presente Nota Informativa dirigida a determinar el tratamiento contable en la entidad local concedente de los aspectos más significativos de la actividad concesional, al margen del sector a que afecte.

Se entiende por acuerdos de concesión a los efectos de esta Nota Informativa los que se formalicen bajo la modalidad de contrato de concesión de obra pública, determinados contratos de gestión de servicio público, así como el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado, siempre y cuando cumplan los requisitos que la propia definición de «acuerdo de concesión» incorpora.

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

En esta Nota Informativa se va a determinar cuál de las dos entidades implicadas en los acuerdos de concesión (concedente y concesionaria) debe reconocer los activos afectos a ellos y a tal fin es preciso destacar que ni el PCN ni el PCS contienen sobre tal cuestión 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”.

Y así, con el objetivo de avanzar en la normalización de la contabilidad de las entidades locales, en la elaboración de esta Nota Informativa se han tenido en consideración las siguientes normas y consultas:

- La citada 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 emitida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y publicada en su boletín oficial (BOICAC) Nº 94/2013, 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<sup>1</sup>.
- 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).

---

<sup>1</sup> La consulta 7 del ICAC publicada en el 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.



- Y, en especial, la consulta 4/2016, de 7 de abril, de la Intervención General de la Administración del Estado, publicada en su Boletín Informativo nº 146, sobre el tratamiento contable que debe dar la entidad pública concedente a las infraestructuras y otros activos construidos por las empresas concesionarias cuando su régimen contable sea el previsto en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

Con base en las normas y consultas anteriores se adoptan las definiciones de los siguientes términos: «acuerdo de concesión», «activos de concesión», «riesgo de demanda» y «riesgo de operación o de disponibilidad», que se contienen en la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre:

- Acuerdos de concesión.

*“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 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)“.*

- Activos de concesión (Infraestructura en terminología de la Orden EHA/3362/2010):

*“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 citada 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 afectada, 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”.*

- 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.”*

- Riesgo de operación o de disponibilidad.

*“Es el asociado al cumplimiento de exigencias sobre la calidad 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 afectos a ellos se va a comenzar el análisis en relación con el PCN para hacerlo después en relación con el PCS, y dicho análisis debe partir del concepto de activo y de los criterios para su reconocimiento establecidos en el marco conceptual de la contabilidad pública.



En el apartado 4º, “Elementos de las cuentas anuales”, del marco conceptual del PCN 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 calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.”*

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

*“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, así como 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, para reflejar tanto los activos de concesión como las correcciones valorativas acumuladas que, en su caso, les correspondan, se considera adecuada la apertura de divisionarias de las cuentas previstas en el PCN. A estos efectos, podrían utilizarse las siguientes divisionarias:

Para reflejar los activos de concesión:

- 2XX.0 "Activos sin concesión". -
- 2XX.1 "Activos de concesión". -

Para reflejar la amortización acumulada:

- 28XX.0 "Amortización acumulada de activos sin concesión". -
- 28XX.1 "Amortización acumulada de activos de concesión". -

Para reflejar el deterioro de valor:

- 29XX.0 "Deterioro de valor de activos sin concesión". -
- 29XX.1 "Deterioro de valor de activos de concesión". -

En relación con el tratamiento contable de los activos de concesión hay que distinguir entre activos proporcionados por la entidad concedente y activos proporcionados por la entidad concesionaria:

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 de la concesionaria a dichos activos.

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 PCN 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 b) siguiente.

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 PCN 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 período 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 al coste de la construcción más el margen para la entidad concesionaria<sup>2</sup>.

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,

---

<sup>2</sup> 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.



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 articularse un modelo mixto (3).

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

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, incluso si la obligación contractual de pagar puede verse afectada por la existencia de un riesgo de operación o de disponibilidad asumido por la entidad concesionaria, dado que el incumplimiento del contrato por ésta respecto a la calidad o la eficiencia del servicio va a implicar, únicamente, el pago de la correspondiente penalización –en su caso–, pero no exime a la entidad concedente de su obligación incondicional de pago a la concesionaria.

En este modelo los pagos a la concesionaria se contabilizarán como reducción del pasivo financiero reconocido y como gasto financiero por intereses, por el importe que del pago corresponda a la financiación del activo de concesión, y como gasto en concepto de servicios prestados por la entidad concesionaria, por la parte que del pago corresponda al servicio.

#### 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 la cuenta 186 “Ingresos anticipados a largo plazo” para reflejar la parte de ingresos no devengados que surgen de la



transacción, que se irán devengado durante el período de la concesión de acuerdo a lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración 15, “Ingresos con contraprestación”, del PCN.

Así, en el ejercicio en el que se cumplan los requisitos para el reconocimiento del activo se abonará la cuenta 186 con cargo a la cuenta representativa del activo recibido como contraprestación al ingreso cuyo devengo no se ha producido. Cada año se cargará la cuenta 186 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, y en el ejercicio en que se produzca el devengo del ingreso se cargará la cuenta 485, “Ingresos anticipados”, 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 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 relación con los acuerdos de concesión, con independencia de cuál sea la entidad que proporcione los activos para el acuerdo, en la Memoria de las cuentas anuales deberá incluirse la siguiente información:

- En la nota 2, “Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración”, por cada acuerdo de concesión deberá adicionarse la siguiente información:
  - valor contable de los activos de concesión.
  - importe del pasivo financiero derivado, en su caso, del acuerdo de concesión.
  - Importe pendiente de devengar de los ingresos que, en su caso, procedan de la recepción del activo de concesión.
- En las notas correspondientes a los epígrafes del Balance en los que figuren los activos de concesión se deberá informar de estos, a nivel de partida de balance, con indicación de su valor activado, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.



El tratamiento contable previsto en esta Nota Informativa se aplicará desde 1 de enero de 2016 y, en consecuencia, para aquellos acuerdos de concesión vigentes el 1 de enero de 2016 que se hubieran formalizado en ejercicios anteriores y que, cumpliendo las condiciones para quedar incluidos en el supuesto de hecho de esta Nota Informativa, no estuvieran registrados de acuerdo con lo apuntado en ella, la entidad concedente deberá hacer los ajustes necesarios en su contabilidad para reflejar los activos y pasivos que se encuentren afectos a la concesión.

A tal efecto, aquellos activos afectos a la concesión proporcionados por la concesionaria (construidos, mejorados o adquiridos por ella) se darán de alta en la contabilidad de la concedente con fecha 1 de enero de 2016 y se registrarán de acuerdo con su naturaleza, valorándose de conformidad con lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración 1, “Inmovilizado material”, para la valoración inicial de los activos aflorados como consecuencia de la realización de un inventario inicial (que es también el criterio previsto para dar de alta las infraestructuras y otros bienes entregados al uso general con ocasión de la apertura extraordinaria de la contabilidad el 1 de enero de 2015). Por tanto, los activos se valorarán por su valor razonable a 1 de enero de 2016, siempre y cuando no pudiera determinarse con fiabilidad el valor contable que habrían tenido dichos activos si se hubieran dado de alta en el momento que correspondía de acuerdo con lo establecido en esta Nota Informativa (dicho valor contable sería igual al valor razonable en el momento del alta incrementado, en su caso, por los desembolsos posteriores –efectuados por la concedente o por la concesionaria– y disminuido por la amortización acumulada que debería haberse practicado y por la corrección valorativa acumulada por deterioro que hubieran sufrido hasta 1 de enero de 2016).

El pasivo o pasivos relacionados deberán valorarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Según el modelo del pasivo financiero, deberán valorarse por su valor razonable a 1 de enero de 2016 de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración 9, “Pasivos financieros”. En consecuencia, con carácter general, se valorarán por el valor actual de los flujos de efectivo contractuales restantes especificados en el acuerdo de concesión, actualizados al tipo de interés contractual, si existiera, o, en caso contrario, aplicando la tasa de interés a la que la entidad deba liquidar los intereses por aplazamiento o demora en el pago.
- b) Según el modelo de concesión de un derecho de uso a la entidad concesionaria, el pasivo reflejará la parte no devengada de los ingresos que proceden de la recepción del activo de



concesión de servicios y su importe vendrá dado por el valor del activo tal y como ha quedado determinado en párrafos anteriores ajustado para reflejar el período restante del acuerdo de concesión.

- c) - Según el modelo mixto, cada pasivo se valorará teniendo en cuenta los criterios expuestos en los apartados a) o b) anteriores, según proceda.

Las diferencias que, en su caso, se produzcan entre el valor del activo y el de los pasivos se imputarán a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

Por lo que se refiere al modelo simplificado de contabilidad local, las operaciones derivadas de «Acuerdos de concesión», tal y como han quedado definidos en esta Nota informativa, tendrán la consideración de “operaciones poco usuales” y, en consecuencia, su tratamiento contable será el previsto en esta Nota en relación con el PCN. A esos efectos:

- Para reflejar los activos de concesión y sus correcciones valorativas (amortización y deterioro de valor) podrán utilizarse divisionarias de las cuentas previstas en el PCS equivalentes a las detalladas en relación con el PCN, o utilizar directamente las cuentas previstas en el PCS sin desarrollar.
- Se utilizará la cuenta 186 “Ingresos anticipados a largo plazo” del PCN que deberá figurar en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe IV, “Ajustes por periodificación a largo plazo”, que se creará para tal fin.
- En la Memoria de las cuentas anuales deberá incluirse la misma información indicada en relación con la Memoria del PCN.

Madrid, 21 de noviembre de 2016