

Proyecto de Orden por la que se aprueban las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas.

El Derecho contable ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, fruto de la decisión del legislador de seguir aplicando en las cuentas anuales individuales la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas para las cuentas consolidadas.

La disposición final primera de la Ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad con el objetivo de configurar el correspondiente marco reglamentario. A día de hoy materializado en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

La disposición final segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre recoge la habilitación al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante orden ministerial, para la aprobación de adaptaciones del Plan General de Contabilidad por razón del sujeto contable.

Las normas que ahora se aprueban son fruto de la citada habilitación y tienen por objeto recoger, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, el tratamiento de los aspectos específicos del sujeto concesional, en particular, de la actividad que desarrolla a través de los acuerdos de concesión tal y como quedan definidos desde una perspectiva económica, en las normas que se incorporan en el anexo de la Orden.

El apartado primero de la Orden aprueba las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas que más adelante se detallan.

En el apartado segundo se delimita el alcance, estableciendo su aplicación obligatoria para todas las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, pero exclusivamente en lo que concierne al tratamiento contable del "acuerdo de concesión", remitiendo la contabilización de las restantes operaciones que pudieran realizar estas entidades a las normas generales que resulten de aplicación, esto es, el Plan General de Contabilidad o el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, así como sus correspondientes disposiciones de desarrollo. Es necesario precisar que toda la regulación que se incorpora a las presentes normas, complementa, modifica o adapta lo regulado en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, por lo que salvo lo estrictamente modificado, se aplican en su integridad dichos textos, según proceda.

La presencia de una infraestructura en los términos del acuerdo de concesión se configura como un elemento constitutivo del mismo, de tal suerte que, si no existe, no podremos hablar de acuerdo de concesión en sentido estricto, quedando, por tanto, su tratamiento contable fuera del alcance de la norma a pesar de que

podieran darse otros elementos como la naturaleza económica del servicio público y un precio y actividad regulados.

En los acuerdos que quedan fuera del alcance de la norma, los elementos patrimoniales afectos a la explotación se mostrarán conforme a su naturaleza, en consecuencia, con carácter general, lucirán como inmovilizado material. Cuando estos activos deben ser objeto de reposiciones a lo largo de la vida de la concesión, el plazo residual de uso de la realizada en los últimos años será inferior a la vida económica del activo renovado, circunstancia que exige aclarar el tratamiento contable de la última renovación.

Desde una perspectiva económica racional, debería concluirse que el coste que correspondería recuperar en el plazo que transcurre entre la fecha de reversión y el término de la vida económica del activo renovado, ha sido objeto de recuperación a lo largo del periodo concesional, lo que pone de manifiesto al inicio de la concesión un coste del proyecto similar a los de desmantelamiento o retiro, cuyo tratamiento contable debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada.

De acuerdo con lo anterior, la disposición adicional única de la Orden regula el tratamiento contable que debe otorgarse a estos activos, precisando que el desembolso que se realiza como consecuencia de la última renovación tendrá dos componentes. En primer lugar, la contrapartida de la cancelación del coste de retiro pagado por anticipado en la fecha de la reposición, que trae causa de la obligación que asume la empresa de entregar los activos afectos a la concesión en el estado de uso acordado con la Administración concedente, y en segundo lugar la inversión en el inmovilizado material que desde una perspectiva económica racional realizaría cualquier empresa considerando el plazo de aprovechamiento económico que media entre el momento de la renovación y la fecha de reversión.

No obstante, si la renovación de los activos afectos a la concesión origina una revisión de las condiciones del acuerdo, por ejemplo a través de una ampliación del plazo concesional o cuando por otro medio el concesionario pueda recuperar el importe total de su inversión con la generación de ingresos suficientes desde la fecha de renovación, el planteamiento expuesto decae, sin que proceda en este caso el registro de la mencionada provisión.

El régimen de derecho transitorio se regula en la disposición transitoria única, en sintonía con el recogido en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, salvo en lo relativo a la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2011. A la vista de su contenido, cabe destacar el tratamiento de los gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y los gastos financieros diferidos de financiación de la actividad de las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, que prevé su registro como mayor valor del importe en libros del activo financiero o su reclasificación en una partida específica del inmovilizado intangible ("Acuerdos de concesión, activación financiera"), siempre que exista evidencia de su futura recuperación. En caso contrario, procederá su baja con cargo a una partida de reservas.

La Orden incluye también una disposición derogatoria en cuya virtud se derogan la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

La Orden contiene una disposición final primera de habilitación, como consecuencia de la estructura elegida para la aprobación de estas normas contables que difiere de la establecida en el Plan General de Contabilidad. Por ello, con objeto de facilitar su aplicación, la mencionada disposición adicional habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para aprobar, mediante Resolución, un texto refundido del citado Plan adaptado a las condiciones concretas de las sociedades concesionarias, para lo cual habrá que tener en cuenta lógicamente la regulación específica que se aprueba a través de la presente Orden Ministerial.

Por último, la disposición final segunda recoge la fecha de entrada en vigor.

Las normas sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas se estructuran a su vez en seis normas.

La norma primera introduce las definiciones que se consideran necesarias para delimitar el alcance o ámbito de aplicación recogido en el apartado segundo de la Orden.

La norma segunda desarrolla las reglas para contabilizar los acuerdos de concesión, en tres grandes apartados que incluyen: los criterios generales de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo, las actuaciones que la empresa lleve a cabo sobre la infraestructura a lo largo del periodo concesional y el régimen contable de los gastos financieros.

La norma tercera engloba cuestiones comunes a todos los acuerdos de concesión y otras particulares aplicables a determinados sectores de actividad, que encuentran justificación en su relevancia para la economía nacional y en la existencia de unas normas de adaptación en el marco del Plan General de Contabilidad de 1990, cuyos criterios en algunos casos se ha considerado oportuno mantener.

La norma cuarta enumera la información a incluir en la memoria, que la empresa concesionaria deberá añadir a la información exigida en el Plan General de Contabilidad.

La norma quinta recoge las normas de elaboración de las cuentas anuales. A partir de las recogidas en el Plan General de Contabilidad, se incluyen determinadas especialidades en cuanto a la ubicación de partidas específicas que deberán reflejar las empresas concesionarias en los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias normal, abreviado o en el previsto para las empresas que opten por el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

La norma sexta incluye una propuesta de codificación y denominación de cuentas para reflejar los activos, pasivos, ingresos y gastos que deban reconocerse como consecuencia de los acuerdos de concesión, que complementan por tanto las previstas en el Plan General de Contabilidad y que en ningún caso agotan el nivel de detalle que deba suministrar la empresa concesionaria por motivos regulatorios o para facilitar su gestión. En este sentido, si de acuerdo con los términos del acuerdo se exigiera un mayor nivel de desagregación, lógicamente la empresa deberá introducir el correspondiente desglose en las cuentas propuestas.

Por todo lo expuesto, ...a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se dicta la presente Orden Ministerial:

Primero. Aprobación

Se aprueban las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, cuyo texto se inserta a continuación.

Segundo.- Aplicación

1. Estas normas serán de aplicación obligatoria para todas las empresas concesionarias, que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente.
2. En todo lo no regulado específicamente en estas normas, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, o el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, respectivamente, así como sus correspondientes disposiciones de desarrollo.

Disposición adicional única. *Activos objeto de renovación y que deben revertir a la entidad pública concedente en el marco de un acuerdo fuera del alcance de las normas sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, cuyo plazo residual de uso en la fecha de renovación es inferior a su vida económica.*

1. Las inversiones que por el momento en que se lleven a cabo tengan una vida económica superior a su vida útil (periodo concesional restante en cada caso), motivarán el reconocimiento de un activo intangible y de una provisión por el mismo importe, el valor actual de la obligación asumida, equivalente al valor en libros que teóricamente luciría al término de la concesión en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente; es decir, considerando su vida económica y no el plazo concesional.
2. El activo intangible deberá ser objeto de amortización en el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que su patrón de uso pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la "demanda o utilización" del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

A tal efecto se aplicarán los criterios regulados en el apartado 1.6 de las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas.

3. La provisión que surge como contrapartida del activo intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.
4. La diferencia entre el desembolso que debe efectuarse en la última renovación y el importe de la citada provisión, se contabilizará aplicando los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad para el inmovilizado material. En consecuencia, deberá amortizarse tomando como plazo de vida útil el periodo que reste hasta que finalice la concesión.
5. Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

Disposición transitoria única. *Régimen transitorio*

1. El régimen de derecho transitorio de las operaciones incluidas en el alcance de esta norma seguirá los criterios generales regulados en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre o, en su caso, en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, salvo lo dispuesto en el apartado 2. En particular, si la empresa concesionaria sigue el criterio de asunción de valoraciones resultarán aplicables las siguientes reglas al inicio del primer ejercicio que se cierre a partir de su entrada en vigor:

- a) Reclasificará los elementos patrimoniales que surjan de los acuerdos formalizados hasta esa fecha en sintonía con lo dispuesto en esta norma.
- b) Valorará estos elementos patrimoniales por su valor en libros; y
- c) Comprobará su deterioro de valor en esa fecha.

A la entrada en vigor de la presente norma, los gastos financieros diferidos de financiación de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y los gastos financieros diferidos de financiación de la actividad de las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, se contabilizarán formando parte del valor en libros del activo financiero o del inmovilizado intangible que surja de la reclasificación descrita en la letra a) anterior, siempre y cuando, en dicha fecha, exista evidencia de la recuperación del correspondiente valor en libros a través de las tarifas a cobrar en el futuro. El importe no recuperable se cancelará con cargo a una partida de reservas.

2. Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán ser presentadas:

- a) Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.
- b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, es decir, para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el 1 de enero de 2010.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa*

A la entrada en vigor de la presente Norma, quedan derogadas la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

Disposición final primera. *Título competencial.*

La presente Orden se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6ª de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil.

Disposición final segunda. *Habilitación*

Con objeto de facilitar la aplicación de las presentes normas el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas adaptado, a través de la regulación específica aprobada que se inserta en la presente Orden, a las condiciones concretas de las sociedades concesionarias.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

La presente norma entrará en vigor para los ejercicios económicos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Lo que comunico a VV.II. para su conocimiento y efectos.

Anexo

Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas.

INTRODUCCIÓN

I

1. En el anterior marco de regulación, Plan General de Contabilidad de 1990 y sus disposiciones de desarrollo, se aprobaron las adaptaciones sectoriales a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, así como a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas. La iniciativa normativa encontraba justificación en las particulares circunstancias que se presentaban en este tipo de actividades, caracterizadas por el hecho de que una empresa adjudicataria de un contrato de concesión de obra pública o figura similar construía y financiaba un proyecto, recuperando la inversión a través de la explotación de un servicio público cuyos precios o tarifas están sometidos a aprobación por parte de la autoridad administrativa concedente.

Desde 1998, el que podríamos denominar “modelo concesional” es utilizado sin embargo en otros sectores a los que se ha extendido la especialidad que en su día justificaba las citadas adaptaciones sectoriales, y que trae causa de la realidad económica que se deriva del marco jurídico que ampara estos acuerdos, en cuya virtud, se incentiva la participación del sector privado en la financiación de infraestructuras asociadas a la prestación de servicios públicos, a cambio de modular el riesgo inherente a cualquier actividad empresarial.

En consecuencia, las normas que ahora se aprueban son fruto de la habilitación prevista por razón del sujeto contable y tienen por objeto recoger, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, el tratamiento de aspectos específicos propios del sujeto concesional, en particular, de la actividad que desarrolla a través de los acuerdos de concesión tal y como quedan definidos en estas normas desde una perspectiva económica, pero tomando como referente las diferentes modalidades contractuales reguladas en la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

2. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas que formalicen acuerdos de concesión, han sido elaboradas por un grupo de expertos que ha desarrollado su trabajo en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, integrado por técnicos del propio Instituto, por profesionales y académicos que aportaron sus conocimientos y experiencia de gran utilidad tanto en el ámbito contable como en el del negocio concesional. En el curso de las reuniones celebradas se han estudiado diferentes cuestiones que afectan a la materia, profundizando en los aspectos más característicos de los acuerdos de concesión, tal y como quedan definidos en estas normas, proponiendo las soluciones contables que se han estimado más razonables.

Antes de entrar en el análisis de los aspectos más relevantes de la norma, es menester hacer una referencia a los criterios que sobre esta materia están en vigor en el ámbito internacional y en particular en el ámbito de la Unión Europea. Las normas internacionales de contabilidad, tanto las emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC o IASB) como las adoptadas en la Unión Europea (NIC/NIIF UE), carecen de una norma completa que regule el tratamiento contable de los acuerdos de concesión que formalice una empresa. Ante dicha ausencia de norma, y con el ánimo de cubrir el vacío normativo contable existente en esta materia, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de

Información Financiera, publicó en noviembre de 2006 la CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios (en adelante, CINIIF 12). Esta interpretación ha sido adoptada por la Unión Europea a través del Reglamento 254/2009, de 25 de marzo de 2009, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 26 de marzo de 2009. Este reglamento se aplicará a más tardar en la elaboración de las cuentas consolidadas del primer ejercicio que se inicie con posterioridad a la fecha de su publicación en el DOUE, de los grupos de sociedades que estén obligadas a elaborar dichas cuentas de acuerdo con las NIC/NIIF UE.

La CINIIF 12 recoge las pautas básicas, dentro del marco de las NIIF, que configuran el tratamiento contable que debe aplicar la empresa concesionaria que formalice este tipo de acuerdos de concesión, tal y como aparecen definidos en la propia CINIIF.

Las normas que ahora se aprueban, en la medida en que suponen un desarrollo normativo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y una adaptación del Plan General de Contabilidad al sujeto concesional, al igual que la citada normativa, tienen como objetivo ahondar en la armonización de la normativa contable nacional con la europea. Por ello, toman como referente en su elaboración la CINIIF 12, introduciendo en el marco contable que resulta de aplicación en las cuentas anuales individuales de las empresas españolas, unas normas compatibles con las normas internacionales, incluyendo las precisiones que se consideran necesarias para tratar desde una perspectiva económica racional la especialidad de estos acuerdos.

Como se ha indicado, la extensión del "modelo concesional" a sociedades y sectores diferentes a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, así como a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas, y en particular, la especialidad del negocio jurídico tal y como se configura a nivel legal, es lo que motiva la aprobación de la presente orden ministerial dirigida a regular el tratamiento contable de la actividad concesional, al margen del sector en el que la empresa desarrolle esta actividad.

II

3. La norma primera introduce las definiciones que se consideran necesarias para delimitar su alcance. Con este objetivo se define a la entidad concedente y al acuerdo de concesión.

Merece destacarse de la primera que, si bien la norma no hace referencia expresa a la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, con el objetivo de mantener la norma en un marco estrictamente contable, libre por tanto del sesgo que la calificación jurídica pudiera en determinados casos suponer, no cabe duda que, la definición de entidad concedente hace referencia a sujetos incluidos en el ámbito de aplicación regulado en el artículo 3 de la mencionada Ley. Del mismo modo, se entiende por acuerdos de concesión a los efectos de estas normas 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.

Para ello se ha tomado como referente la definición del acuerdo de concesión incluida en la CINIIF 12 delimitada por dos aspectos sustanciales:

- La existencia de una infraestructura que controla la Administración Pública.
- La explotación de la citada infraestructura prestando un servicio público de naturaleza económica sometido a la regulación que impone la Administración

En principio quedan, por tanto, fuera de la definición de acuerdo de concesión otros acuerdos habituales entre el sector público y el sector privado o, en su caso, el sector público empresarial, tales como la autorización o concesión del uso del dominio público, la cesión del usufructo o la constitución de un derecho de superficie sobre bienes patrimoniales, salvo que reúnan los citados requisitos. El tratamiento contable de estos acuerdos tendrá cabida en las normas generales recogidas en el Plan General de Contabilidad, en particular, en la norma de registro y valoración 8ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar y, en su caso, en la norma de registro y valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados.

Para completar la definición de acuerdo de concesión, la norma define qué se considera servicio público, precio regulado e infraestructura.

La naturaleza económica del servicio público, esto es, ser un servicio susceptible de explotación a cambio de un precio, se configura como un elemento necesario de la definición de acuerdo de concesión, dado que, tal y como se ha indicado, la esencia del acuerdo consiste en la construcción o adquisición de una infraestructura obteniendo como retribución el acceso a la misma y, en consecuencia, la posibilidad de proceder a su explotación a cambio de un precio que la Administración fija en un importe determinado o determinable.

4. La presencia de una infraestructura en los términos del acuerdo se configura como un elemento constitutivo del mismo, de tal suerte que, si no existe, no podremos hablar de acuerdo de concesión en sentido estricto, quedando, por tanto, su tratamiento contable fuera del alcance de la norma a pesar de que pudieran darse otros elementos como la naturaleza económica del servicio público y un precio y actividad regulados.

En la definición de infraestructura se incluyen tanto las obras e instalaciones construidas por la empresa como las adquiridas a un tercero, para el caso en que la empresa no construya con sus propios medios, así como aquellas que la propia Administración ceda a la empresa concesionaria, siempre y cuando se destinen a la prestación del servicio público bajo las condiciones del acuerdo; en particular, el sometimiento a la tarifa y restante regulación que imponga la Administración Pública. Se incluirán, por tanto, las obras singulares de ingeniería civil (puentes, túneles, puertos...), construcción de autopistas, actuaciones de modernización o mejora sobre autovías, instalaciones de abastecimiento y saneamiento de aguas, plantas de tratamiento de residuos, edificios destinados a la prestación del servicio público, etcétera.

Las obras e instalaciones que no sean explotadas bajo los estrictos términos del acuerdo, seguirán el tratamiento contable general recogido en el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante PGC PYMES), aprobados por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, respectivamente. En particular, el criterio recogido en el apartado 6 del Marco Conceptual de la Contabilidad, para amortizar los activos sometidos a reversión, en el supuesto de que los citados elementos tuvieran que revertir a la entidad concedente junto con la infraestructura, así como el incluido en la disposición adicional única de la Orden por la que se aprueban las presentes normas, en el supuesto de que dichos elementos patrimoniales fueran objeto de renovación,

cuando el plazo residual de uso en la fecha de la última renovación fuese inferior a su vida económica.

III

5. La norma segunda desarrolla el tratamiento contable de los acuerdos de concesión, en tres grandes apartados que incluyen: los criterios generales de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo, las actuaciones que la empresa lleve a cabo sobre la infraestructura a lo largo de la vida del mismo y el régimen concreto de los gastos financieros.

En cuanto a los criterios generales de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo, la norma recoge el tratamiento contable derivado de la prestación de los servicios objeto del acuerdo de concesión por parte de la empresa concesionaria, es decir, los servicios de construcción y/o explotación, mediante una remisión a las normas generales de ingresos por prestación de servicios contenidas en el PGC y en la norma de registro 18ª Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, que, de acuerdo con el régimen transitorio previsto en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se mantiene vigente en todo lo que no se oponga al PGC. La particularidad que se recoge en cuanto al reconocimiento de los ingresos por ventas o prestación de servicios en este tipo de acuerdos es su valoración, admitiéndose la posibilidad de que puedan registrarse por referencia al valor razonable del servicio prestado, en la medida en que en estos casos se considere la valoración más fiable (en lugar del valor razonable de la contraprestación recibida, tal y como aparece recogido en la norma de registro y valoración 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC).

La contraprestación recibida por los servicios de construcción o mejora puede tener diversa naturaleza contable, en función de los términos del acuerdo de concesión, articulándose así modelos de registro y valoración distintos en función de los citados términos: el modelo del activo financiero y el modelo del inmovilizado intangible, regulándose también la posibilidad de que exista un modelo mixto.

6. La contraprestación recibida dará lugar al reconocimiento de un activo financiero cuando la empresa concesionaria tenga un derecho incondicional al cobro de una cantidad determinada a cambio de los servicios que presta, es decir, cuando nos encontremos ante un activo financiero y se cumplan los criterios para su reconocimiento, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros del PGC. Este derecho incondicional de cobro, debe articularse de tal forma que la empresa concesionaria no soporte el riesgo de demanda al que está sometido con carácter general el prestador de cualquier servicio. Es decir, este modelo sólo resultará aplicable cuando la empresa sea titular de un derecho de cobro, con independencia de la utilización que los usuarios hagan del servicio público.

A los efectos de valorar su existencia, debe tenerse en cuenta que el hecho de que la empresa soporte un riesgo de operación o disponibilidad en la prestación del servicio, es decir, el riesgo de que la empresa concesionaria preste un servicio de calidad inferior o un servicio menos eficiente a lo pactado en el citado acuerdo, y pueda verse por ello sometida a algún tipo de penalización, no condiciona el registro del activo financiero, sin perjuicio de que, en su caso, la empresa deba contabilizar un gasto como consecuencia de la citada penalización.

7. La contraprestación recibida dará lugar al reconocimiento de un inmovilizado intangible, en aquellos casos en que la empresa concesionaria a cambio de dichos servicios no reciba el derecho incondicional descrito en el párrafo anterior, sino el

derecho a cobrar tarifas en función del grado de utilización del servicio público, en definitiva una licencia que le habilita a prestar un servicio público. 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.

8. Por último, se articula un modelo mixto, en base al cual la empresa concesionaria deberá registrar simultáneamente un activo financiero y un inmovilizado intangible, cuando de los términos del acuerdo de concesión y en base a lo ya expuesto, se desprenda que la contraprestación recibida tiene una doble naturaleza. La norma permite acudir al modelo del activo financiero o al del activo intangible, en lugar de al modelo mixto, en aquellos casos en que uno u otro activo supongan, al menos, el 90% de la contraprestación recibida.

9. Asimismo se contempla la posibilidad de que la empresa concesionaria no construya la infraestructura objeto del acuerdo de concesión (y, por lo tanto, no preste un servicio de construcción a la entidad concedente), sino que la adquiera a un tercero. En este supuesto no procederá el reconocimiento de un ingreso por la prestación del servicio de construcción y la empresa deberá reconocer la contraprestación recibida a cambio de la entrega de la infraestructura adquirida por su valor razonable, en sintonía con el tratamiento contable de las operaciones de permuta reguladas en el PGC y en estas normas.

10. Por último, cabe la posibilidad de que la empresa concesionaria preste el servicio de explotación objeto del acuerdo, sobre una infraestructura a la que le haya dado acceso la entidad concedente. Si fuera retribuida, el inmovilizado intangible se contabilizará de acuerdo con la norma de registro y valoración 5ª del PGC, es decir, por la contraprestación pagada o por pagar, sin considerar los pagos de naturaleza contingente asociados a la operación. En el supuesto de que la cesión sea gratuita, circunstancia que con carácter general solo se producirá en el entorno de las empresas públicas, la concesionaria registrará el citado derecho de acceso en sintonía con el criterio previsto para las subvenciones en el PGC, siempre y cuando pueda realizarse una estimación fiable de su valor.

11. Tras el reconocimiento inicial del activo financiero y/o del inmovilizado intangible, la valoración posterior de uno u otro activo, deberá seguir el régimen general recogido para estos elementos patrimoniales en el PGC. Sin perjuicio de lo anterior, la norma precisa dos aspectos relacionados con la categoría en la que debe incluirse el activo financiero a efectos de su valoración, y el criterio aplicable en la amortización del inmovilizado intangible.

En este sentido, el activo financiero se incluirá con carácter general a efectos de su valoración, en la categoría de préstamos y partidas a cobrar, en la medida en que no son instrumentos de patrimonio ni valores representativos de deuda cotizados.

El tratamiento contable de la amortización del inmovilizado intangible, se remite al criterio general previsto en el PGC, en cuya virtud el inmovilizado se deberá amortizar a lo largo de su vida útil, que para los activos sometidos a reversión se considera que es el período concesional, salvo que la vida económica del activo sea inferior. Para el caso del inmovilizado intangible objeto del acuerdo de concesión, la

vida económica del derecho a explotar el servicio público y a cobrar las correspondientes tarifas es el período concesional, al final del cual el derecho revierte a la entidad concedente. En cuanto al método de amortización, la norma asume de forma explícita que el patrón de consumo del inmovilizado intangible pueda ser la demanda del servicio público, en la medida en que la utilización del mismo por parte de los usuarios supone un consumo del derecho de explotación y cobro del servicio objeto del acuerdo de concesión. En aquellos supuestos en que este criterio no pueda aplicarse con la suficiente fiabilidad, la norma señala que en ausencia de otro más representativo, la empresa deberá seguir el de reparto lineal a lo largo del período concesional.

Para los casos en que el método de amortización empleado por la empresa sea el basado en la demanda o utilización del servicio público, las normas dan las pautas a seguir. A estos efectos la empresa concesionaria partirá de la utilización prevista del servicio a lo largo del período concesional, para cuya determinación inicial se tomarán las magnitudes recogidas en el Plan Económico Financiero del acuerdo de concesión o documento equivalente. Las magnitudes recogidas en dichos documentos, en la medida en que forman parte del acuerdo de concesión y contienen previsiones estimadas y precisas de la evolución de la demanda, servirán como punto de partida en el ejercicio en que se empieza a amortizar el inmovilizado intangible, sin perjuicio de que con posterioridad se deban tomar otras magnitudes en función de la evolución real de la demanda y que, en ningún caso, a los efectos de estas normas, exigirán la modificación del Plan Económico Financiero o documento equivalente.

Por último, a efectos de la valoración posterior del inmovilizado intangible, la norma precisa que también deberán aplicarse, en su caso, las normas de deterioro recogidas en el PGC, considerándose que una utilización del servicio público inferior a la inicialmente prevista, constituye un indicio de posible deterioro.

12. Las actuaciones sobre la infraestructura que la empresa concesionaria lleva a cabo durante el período concesional son fundamentalmente la conservación de la obra, las actuaciones de reposición y gran reparación, las actuaciones de reversión y las mejoras y ampliaciones de capacidad.

El tratamiento contable que se da a las citadas actuaciones es distinto en función de si la empresa aplica el modelo del activo financiero o el modelo del inmovilizado intangible.

En el caso en que la empresa aplique el modelo del activo financiero, todas las actuaciones que efectúe sobre la infraestructura le otorgarán un derecho incondicional de cobro, en el sentido expresado en el apartado primero de la Norma segunda, lo que supondrá el registro del correspondiente activo financiero con abono a un ingreso por prestación de servicios, al margen de los gastos en que incurra la empresa para llevar a cabo dichas actuaciones, que deberán imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

13. El registro y la valoración de estas actuaciones en el modelo del inmovilizado intangible, fue objeto de un amplio debate en el seno del grupo de trabajo que se constituyó en el ICAC. En particular, las actuaciones de reposición y gran reparación y las mejoras o ampliaciones de capacidad.

Las primeras traen causa de un desgaste continuo de la infraestructura y de la obligación de mantenerla en un adecuado estado de uso.

Varios de los integrantes del grupo sostenían la tesis de que dicha provisión debería dotarse a lo largo del período concesional, por el importe equivalente al valor neto

contable de la última reposición, para cuyo cálculo debería partirse de la "amortización técnica" de la infraestructura, es decir, de la que hubiera correspondido en el supuesto de que el activo se hubiese calificado como un inmovilizado material. Bajo este planteamiento, aplicando un enfoque de componentes a la amortización de la "licencia" (activo intangible), el activo a reponer se amortizaría en el plazo que medie hasta que se produzca la misma, para contabilizar posteriormente la inversión como mayor valor del inmovilizado intangible y, en su caso, dotar la citada provisión desde el momento inicial por el importe del valor contable de la última reposición al finalizar el plazo concesional.

Otros miembros del grupo de trabajo defendían que el tratamiento de la operación debía guardar sintonía con la calificación contable de la contraprestación recibida. Así, configurada la misma como un inmovilizado intangible, el registro contable de estas actuaciones no podía asimilarse al previsto en el PGC para el supuesto de que la empresa concesionaria gozase del derecho de uso (en su caso, un inmovilizado material), sino ser coherente con aquella calificación. Los partidarios de esta tesis sostenían que el registro sistemático de la provisión debería realizarse hasta la fecha en que se ejecutasen dichas actuaciones de reposición, en la medida en que es en esa fecha cuando la empresa debe cancelar la obligación asociada al acuerdo, y en consecuencia tampoco se mostraban partidarios de un "amortización técnica" en función del subyacente del acuerdo, las "obras e instalaciones físicas", sino de su registro atendiendo a la depreciación de la licencia, esto es, del derecho a cobrar a los usuarios del servicio.

Algunos integrantes del grupo, de forma coherente con la calificación del activo como un inmovilizado intangible y en sintonía con el tratamiento que las normas internacionales de referencia asumen en relación con la baja de un activo, opinaban que el adecuado tratamiento contable de estas inversiones debería llevar a registrar como mayor valor de la licencia en el momento inicial, el valor actual del conjunto de las actuaciones de reposición, que al amparo de los términos del acuerdo de concesión la empresa tuviera que realizar en el futuro, contabilizando como contrapartida una provisión que ponga de manifiesto el compromiso pendiente de pago que asume la empresa en el momento inicial. Esto es, el pasivo que asume vinculado al activo recibido.

Por último, también se analizó una cuarta tesis consistente en dotar una provisión a lo largo de todo el plazo concesional por el importe de los desembolsos que la empresa debería realizar para asumir el coste de todas las actuaciones de renovación incluidas en el acuerdo. Quienes sostenían este planteamiento también proponían que el gasto correspondiente a la dotación de la citada provisión, se mostrase en la partida de amortizaciones de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto a las ampliaciones de capacidad para atender al crecimiento de la demanda, algunos de los integrantes del grupo se mostraron a favor de otorgarles el mismo tratamiento contable que a las reposiciones. Otros, sin embargo, considerando que dichas actuaciones originarían mayores ingresos en el futuro, eran partidarios de registrarlas en los mismos términos que se contabilizaría una mejora en sentido estricto, es decir, como si de una nueva concesión se tratase, procediendo en dicha fecha al reconocimiento del correspondiente inmovilizado intangible.

La solución que se recoge en la norma ha intentado conciliar los planteamientos descritos. Así, de forma coherente con la calificación del activo como un inmovilizado intangible y en sintonía con el tratamiento previsto en la CINIIF 12 para las actuaciones de reposición, la norma toma como referente la segunda de las tesis expuestas exigiendo que se registre una provisión de forma sistemática hasta la fecha en que deban realizarse los trabajos de reposición.

La citada provisión se reconocerá y valorará aplicando la norma de registro y valoración 15ª Provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad. En este sentido, considerando que el pasivo se identifica con los desembolsos a realizar en el largo plazo, se cuantificará por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación. En estos casos, la determinación del valor actual requiere tener en cuenta tanto los riesgos e incertidumbres inherentes al pasivo al que va a tener que hacer frente la sociedad, como el efecto financiero derivado del valor temporal del dinero. Por ello el tipo de descuento que se debe aplicar en el cálculo de la provisión será un tipo libre de riesgo, sin perjuicio de que se tomen en consideración los riesgos e incertidumbres asociados al pasivo en el importe estimado necesario para cancelar la obligación.

Respecto a las actuaciones de ampliación de capacidad y mejora la norma se decanta por tratarlas como una nueva concesión, al considerar que dichas actuaciones serán recuperadas con la generación de mayores ingresos, sin que lógicamente en estos casos pueda computarse en el cálculo de la amortización de la infraestructura la mayor demanda que dichas inversiones generarán en el futuro.

No obstante, si desde una perspectiva económica racional existe evidencia de que estas inversiones no se recuperarán con mayores ingresos generados a partir de la fecha en que se realicen las actuaciones, sino con los generados por el proyecto concesional en su conjunto, el valor contable de la inversión que deba identificarse como un coste de desmantelamiento o retiro de la licencia se contabilizará como un mayor valor del inmovilizado intangible reconociendo como contrapartida una provisión por el mismo importe, el valor actual del coste de la inversión que se estima recuperar a lo largo de todo el plazo concesional. En definitiva, una solución similar a la regulada en la disposición adicional primera de la Orden, con las necesarias adaptaciones por razón de la diferente calificación contable de la infraestructura en uno y otro caso.

Sin embargo, en el supuesto de que la citada actuación motivase una revisión de las condiciones del acuerdo, por ejemplo a través de una ampliación del plazo concesional o un incremento en la tarifa, el planteamiento expuesto decae, sin que por tanto proceda en este caso el registro de la mencionada provisión.

14. El apartado tercero recoge el tratamiento de los gastos financieros en que incurre la concesionaria. Su incorporación al activo durante el periodo de construcción de la infraestructura está permitida en la CINIIF 12, en lo que respecta al modelo del activo intangible, pero no así durante la fase de explotación en la que el criterio que debe aplicarse es el de reconocer dichos gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio de devengo.

Una vez reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, las normas que ahora se aprueban para el modelo del activo intangible exigen activar la carga financiera en que se incurre, como consecuencia de hacer frente a la financiación de la infraestructura necesaria para llevar a cabo la citada actividad, siempre y cuando exista evidencia razonable de que la tarifa (precio público) permitirá la recuperación de los citados costes. Esto es, una solución contable similar a la recogida en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, y en la de las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de aguas de 1998.

En coherencia con este criterio de activación durante la fase de explotación, la norma precisa por excepción al tratamiento general previsto en el PGC, que durante la fase de construcción la capitalización es obligatoria, al margen de que el periodo

de construcción sea inferior al año (esta obligación ya existía en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles y otras vías de peaje, mientras que en las normas de adaptación al sector de saneamiento y abastecimiento de aguas, la activación, al igual que en el Plan de 1990, era voluntaria).

Por otra parte, y en sintonía con lo previsto en la normativa que desarrollaba el Plan General de Contabilidad de 1990, la norma precisa que cesará la capitalización de los gastos financieros cuando se produzca una interrupción en las obras de construcción.

15. La norma tercera engloba cuestiones comunes a todos los acuerdos de concesión y otras reglas aplicables en determinados sectores de actividad. En cuanto a los criterios generales aplicables a todos los acuerdos de concesión cabe destacar lo siguiente.

Se recoge el tratamiento de los gastos de licitación, que en la medida en que son muy habituales en este tipo de actividades, se activarán siempre que cumplan con la definición de activo recogida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, con las precisiones recogidas en la norma. Los vinculados a la licitación de la construcción en sentido estricto se amortizarán en el periodo de construcción y los asociados al acuerdo de concesión se incluirán como mayor valor de la contraprestación recibida.

La norma no ha recogido otras cuestiones que pueden presentarse en este tipo de acuerdos por considerar que ya están recogidas en el PGC. En particular, éste es el caso del canon que debe abonar la empresa concesionaria para la obtención de los derechos de explotación sobre una infraestructura, que el PGC regula en la quinta parte cuando propone las correspondientes relaciones contables para la cuenta 202. Concesiones administrativas.

16. Por último se incluyen criterios particulares aplicables a las empresas que actúen en el sector de abastecimiento y saneamiento de aguas y para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles y otras vías de peaje.

Para las primeras se recogen dos criterios específicos. El primero de ellos supone dar una pauta en cuanto a la existencia de evidencia objetiva de que los créditos comerciales se han deteriorado, cuando existen circunstancias que suponen la interrupción del suministro de agua. El segundo, aclara la cuantía y el momento en que se deben reconocer determinados ingresos por ventas y prestación de servicios.

En el sector de "aguas" suele resultar habitual la presencia de los denominados cánones finalistas, configurados como un recurso excepcional de las Entidades Locales para financiar determinadas obras. Con carácter general, el tratamiento contable que procederá otorgar a la construcción, mejora o adquisición de la infraestructura en estos casos será la prevista para el modelo del activo financiero, tal y como se desprende de las relaciones contables propuestas en la norma sexta, en línea con el tratamiento que recogían las normas de adaptación a las empresas de este sector.

Por último, para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles y otras vías de peaje, que durante la construcción de la infraestructura objeto del acuerdo de concesión, deban aplicar el método del porcentaje de realización recogido en la norma de registro y valoración 14^a Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC, la norma desarrolla los conceptos que formarán parte de los costes del servicio de construcción que se presta a la entidad concedente.

17. La norma cuarta enumera la información a incluir en memoria, y que la empresa concesionaria deberá añadir a la información exigida en el PGC a través de una nota que deberá crearse a tal efecto bajo la denominación "Acuerdos de Concesión", en la que se recogerán los aspectos relevantes que puedan tener un impacto en las cuentas anuales de la empresa concesionaria.

18. La norma quinta recoge criterios de presentación para elaborar las cuentas anuales, que sobre la base de las recogidas en el PGC, incluyen determinadas especialidades en cuanto a la ubicación de partidas específicas que deberán reflejar las empresas concesionarias en los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias, que apliquen el modelo normal, el abreviado o el previsto para las empresas que opten por el PGC PYMES.

Así, en la medida en que la contraprestación recibida con ocasión del acuerdo se califique contablemente como un activo financiero, los ingresos financieros asociados a dicho activo y los gastos financieros asociados a la obtención del mismo, formarán parte del resultado de explotación y no del resultado financiero. Con ello se pretende conseguir que estas empresas cuya actividad habitual es el negocio concesional reflejen los ingresos y gastos asociados a dicha actividad ordinaria en el resultado de explotación, a pesar de que su naturaleza sea eminentemente financiera.

19. La norma sexta incluye una propuesta de codificación y denominación de cuentas para reflejar los activos, pasivos, ingresos y gastos que deban reconocerse como consecuencia de los acuerdos de concesión.

Dichas cuentas son de aplicación facultativa por parte de las empresas concesionarias, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro y valoración. No obstante, es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias.

Debe destacarse en este punto, las cuentas propuestas en el grupo 7, que reflejan la diversa naturaleza de los ingresos de las empresas concesionarias y que dan cumplimiento a la exigencia contenida en el artículo 238, apartado 6, de la Ley de Contratos del Sector Público, en cuya virtud, en el contrato de concesión de obra pública *<<El concesionario deberá separar contablemente los ingresos provenientes de las aportaciones públicas y aquellos otros procedentes de las tarifas abonadas por los usuarios de la obra y, en su caso, los procedentes de la explotación de la zona comercial>>*.

IV

20.- De acuerdo con las exigencias del Código de Comercio, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en sintonía con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea y la Cuarta Directiva se ha prestado especial atención al objetivo de que las cuentas anuales sean la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados. Conforme a este modo de pensar, se trata de evitar interferencias de elementos extraños a los que condicionan el rigor como requisito básico de la información contable, favoreciendo la continuidad de la aplicación del modelo iniciado con el Plan General de Contabilidad de 1990 y sus disposiciones de desarrollo, pero considerando las exigencias que impone en la actualidad el objetivo de armonización contable internacional.

Adaptado el PGC a las especiales características del sujeto concesional, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene la seguridad de que las empresas concesionarias van a disponer de un instrumento muy útil para su propia gestión. Además, la información normalizada que se obtiene con la aplicación del Plan va a conducir a que tales empresas formulen sus cuentas anuales con un contenido suficiente para responder cumplidamente a las demandas de los distintos agentes económicos y para perfeccionar las estadísticas nacionales.

NORMAS

Primera.- Definiciones.

Los siguientes términos se utilizan a los exclusivos efectos de esta norma con el siguiente significado:

Empresa concesionaria. Toda entidad, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, pública o privada, que formaliza con una entidad concedente un acuerdo de concesión.

Entidad concedente. Cualquier Administración Pública, Estatal, Autonómica o Local, o cualquier entidad del sector público que formalice el acuerdo con la empresa concesionaria.

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 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).

Servicio público. Aquel servicio de naturaleza económica que se presta de forma regular y constante y cuya titularidad pertenece a una Administración Pública, bajo un régimen jurídico especial. En este sentido, la empresa concesionaria presta el servicio público en nombre de la entidad concedente.

Precio regulado. Es el fijado por la entidad concedente y que la empresa concesionaria puede exigir por la prestación del servicio público.

Infraestructura. 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.

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.

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 14ª 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 18ª 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 14ª 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.

1.3. Calificación y valoración de la contraprestación recibida por infraestructuras adquiridas a terceros.

La contraprestación recibida por la empresa concesionaria por la infraestructura adquirida a terceros, se calificará de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado anterior.

En el momento inicial, se reconocerá por el valor razonable de la citada infraestructura.

1.4. Acceso a la infraestructura cedida a la empresa concesionaria.

El derecho de acceso a la infraestructura con la finalidad de prestar el servicio de explotación que la entidad concedente otorgue a la empresa concesionaria, se contabilizará por esta última como un inmovilizado intangible, de acuerdo con la norma de registro y valoración 5ª Inmovilizado intangible del Plan General de Contabilidad.

Si no existe contraprestación, la contrapartida se reconocerá de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 18ª Subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad.

Si existiendo contraprestación, ésta fuese sustancialmente menor que el valor razonable del citado derecho, la diferencia se tratará de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior.

En todo caso se entenderá que existe contraprestación y que ésta se corresponde con el valor razonable del citado derecho, siempre y cuando la cesión de la infraestructura esté incluida dentro de las condiciones de una licitación en la que la sociedad concesionaria se comprometa a realizar una inversión o entregar otro tipo de contraprestación y a cambio obtenga el derecho a explotar o bien solo la infraestructura preexistente o bien la citada infraestructura junto a la nueva infraestructura construida.

1.5. Valoración posterior.

a) La valoración posterior del activo financiero seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad, debiendo clasificarse, con carácter general, como un derecho de cobro en la categoría de "Préstamos y partidas a cobrar".

b) La valoración posterior del inmovilizado intangible seguirá los criterios incluidos en las normas de registro y valoración 5ª Inmovilizado intangible y 6ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del Plan General de Contabilidad, considerando las precisiones incluidas en el apartado 1.6 siguiente respecto de la amortización. Durante el periodo de construcción o mejora, la contrapartida de los ingresos reconocidos, o de la contraprestación entregada o pasivo asumido en caso de adquisición a terceros, se contabilizará como un anticipo del inmovilizado intangible.

1.6. Amortización del inmovilizado intangible.

a) La amortización del inmovilizado intangible a que hacen referencia los apartados anteriores, se iniciará cuando la infraestructura esté en condiciones de explotación. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a.1) Deberá establecerse de manera sistemática y racional durante el periodo concesional.

a.2) Cuando el uso del inmovilizado intangible pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la "demanda o utilización" del servicio público medida en unidades físicas, este método podrá aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo. En caso contrario, y en ausencia de otro criterio más representativo, la amortización deberá seguir un criterio de reparto lineal a lo largo del periodo concesional.

b) La aplicación del método de amortización basado en la "demanda o utilización" de la infraestructura deberá seguir las siguientes reglas:

b.1) A partir del Plan Económico Financiero del acuerdo de concesión o del documento similar que se haya tomado como referente para fijar el importe del precio o tarifa del servicio, deberá determinarse la utilización prevista durante cada uno de los ejercicios a los que se extienda el acuerdo.

b.2) La cuota de amortización de cada ejercicio se obtendrá de aplicar al coste del activo el porcentaje que resulte de comparar la utilización prevista en cada ejercicio y la utilización prevista total.

b.3) Si la utilización real de un ejercicio difiere de forma significativa de la prevista, los efectos de las nuevas estimaciones sobre la utilización del servicio público se aplicarán de forma prospectiva, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del Plan General de Contabilidad.

b.4) La disminución en la demanda es un indicio del eventual deterioro del activo, debiendo contabilizarse, en su caso, la correspondiente corrección valorativa.

2. Actuaciones sobre la infraestructura durante el plazo de duración del acuerdo.

2.1. Descripción de las actuaciones.

El acuerdo de concesión puede comprender durante su término de vigencia las siguientes actuaciones sobre la infraestructura:

a) La conservación de la obra.

b) Las actuaciones de reposición y gran reparación cuando se realicen respecto a períodos de utilización superiores al año, que sean exigibles en relación con los elementos que ha de reunir cada una de las infraestructuras para mantenerse apta a fin de que los servicios y actividades a los que aquéllas sirven puedan ser desarrollados adecuadamente.

c) Las actuaciones necesarias para revertir la infraestructura a la entidad concedente al final del período de la concesión, en el estado de uso y funcionamiento establecidos en el acuerdo de concesión.

d) Las mejoras o ampliaciones de capacidad.

2.2. Tratamiento contable.

a) Cuando la contraprestación del acuerdo se califique como un activo financiero todas las actuaciones descritas en el apartado 2.1 originarán el registro de un ingreso por prestación de servicios de construcción y el reconocimiento del correspondiente activo financiero. Los gastos en que incurra la empresa concesionaria para llevarlas a cabo se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se devenguen.

b) Cuando la contraprestación del acuerdo se califique como un inmovilizado intangible, el tratamiento contable de las diferentes actuaciones descritas en el apartado 2.1 será el siguiente:

b.1) Las descritas en la letra a) motivarán el reconocimiento de un gasto por naturaleza en el ejercicio en que se incurra.

b.2) Las descritas en la letra b) en la medida en que ponen de manifiesto un desgaste o consumo de parte de la infraestructura, traerán consigo la dotación de una provisión sistemática en función del uso de la infraestructura y hasta el momento en que deban realizarse dichas actuaciones. La dotación de esta provisión originará el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las descritas en la letra c) también motivarán el reconocimiento de una provisión sistemática de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, salvo que constituyan obligaciones asimilables a los gastos de desmantelamiento o retiro regulados en la norma de registro y valoración 2ª Inmovilizado material del Plan General de Contabilidad, en cuyo caso formará parte del valor del inmovilizado intangible, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas de estas actuaciones.

El tratamiento contable de las citadas provisiones se ajustará a la norma de registro y valoración 15ª Provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad.

c) Las actuaciones descritas en la letra d) serán tratadas desde una perspectiva contable como una nueva concesión debiendo contabilizarse la contraprestación recibida de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.2 ó 1.3 de esta norma.

No obstante, si a la vista de las condiciones del acuerdo, estas actuaciones no se ven compensadas por la posibilidad de obtener mayores ingresos desde la fecha en que se lleven a cabo, el tratamiento contable deberá ajustarse a las siguientes reglas:

c.1) Se reconocerá una provisión por la mejor estimación del valor actual del desembolso necesario para cancelar la obligación asociada a las actuaciones que no se vean compensadas por la posibilidad de obtener mayores ingresos desde la fecha en que se ejecuten. La contrapartida será un mayor precio de adquisición del activo intangible.

c.2) El tratamiento contable de esta provisión se ajustará a la norma de registro y valoración 15ª Provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad. En particular, resultarán aplicables los criterios de registro y valoración que se desprenden de las relaciones contables descritas para la provisión por actuaciones de desmantelamiento o retiro en la quinta parte del citado Plan.

c.3) Cuando se realicen las actuaciones se cancelará la provisión y reconocerá el correspondiente ingreso siempre que la empresa concesionaria preste el servicio de construcción.

c.4) La parte proporcional de la mejora o ampliación de capacidad que sí se prevea recuperar mediante la generación de mayores ingresos futuros seguirá el tratamiento contable general descrito en esta norma para las actuaciones de construcción.

3. Gastos financieros.

3.1. Los gastos financieros en que incurra la empresa concesionaria se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9ª.3 del Plan General de Contabilidad.

3.2. Si la retribución por los servicios de construcción o mejora consiste en un inmovilizado intangible, adicionalmente, deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas.

a) Se incluirán en la valoración inicial del activo intangible los gastos financieros devengados hasta el momento en que la infraestructura esté en condiciones de explotación y que correspondan a financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la construcción.

Se entenderá que la infraestructura está en condiciones de explotación cuando, reuniendo los requisitos necesarios, esté disponible para su utilización con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos correspondientes.

Si la infraestructura está compuesta de elementos susceptibles de ser utilizados por separado, y la fecha en que están en condiciones de explotación es distinta para cada una de ellas, deberá considerarse esta circunstancia e interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en la parte proporcional del inmovilizado intangible que deba identificarse con la citada infraestructura que está en condiciones de explotación.

Cesará la capitalización de gastos financieros en el caso de producirse una interrupción en las obras de construcción.

b) A partir del momento en que la infraestructura esté en condiciones de explotación, los gastos mencionados en el apartado anterior se activarán, siempre que estos desembolsos cumplan los requisitos incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad para el reconocimiento de un activo. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se den los siguientes requisitos:

b.1) Deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.

b.2) Adicionalmente, debe existir evidencia razonable y ser probable que los ingresos futuros permitirán recuperar el importe activado.

En este sentido se entenderá que existe evidencia razonable sobre la recuperación de los citados gastos en las tarifas de ejercicios futuros siempre que, además de estar contemplado en el Plan Económico Financiero, se cumplan las dos condiciones siguientes:

b.2.1) Que existe la posibilidad de obtener ingresos futuros en una cantidad al menos igual a los gastos financieros activados a través de la inclusión de estos gastos como costes permitidos a efectos de la determinación de la tarifa.

b.2.2) Que se dispone de evidencia acerca de que los ingresos futuros permitirán la recuperación de los costes en que se ha incurrido previamente. En este punto se exige que la intención del regulador sea claramente que a través de los ingresos futuros se recuperen al menos las cantidades activadas.

c) A efectos de la determinación del importe de gastos financieros a incluir en el activo se tendrá en cuenta lo siguiente:

c.1) A partir de las magnitudes del Plan Económico Financiero del acuerdo de concesión o del documento similar que se haya tomado como referente para fijar el importe del precio o tarifa del servicio se determinarán los siguientes importes:

c.1.1) Total de ingresos por explotación previstos a producir durante el período concesional y los correspondientes a cada ejercicio.

c.1.2) Total de gastos financieros previstos a producir durante el período concesional y los correspondientes a cada ejercicio.

c.2) En relación con los ingresos previstos se determinará la proporción que representa para cada ejercicio los ingresos por explotación del mismo con respecto al total. Dicha proporción se aplicará al total de gastos financieros previstos durante el

período concesional, para determinar el importe de los mismos a imputar a cada ejercicio económico, como gasto financiero del ejercicio. Si el importe de los ingresos producidos en un ejercicio fuera mayor que el previsto, la proporción a que se ha hecho referencia vendrá determinada para ese ejercicio por la relación entre el ingreso real y el total ingresos previstos, lo que generalmente producirá un ajuste en la imputación correspondiente al último ejercicio.

c.3) Para cada ejercicio, la diferencia positiva entre el importe de gasto financiero previsto y el que se deriva del número anterior, se reflejará en una partida del activo cuyo importe se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias como gasto financiero del ejercicio, a partir del ejercicio en que la citada diferencia sea negativa y por el importe que resulte.

c.4) Si el importe de los gastos financieros producidos en un ejercicio difiere del previsto, la diferencia se tratará como mayor o menor importe del gasto financiero a imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias conforme se ha determinado en los párrafos anteriores.

c.5) Si se modifican las previsiones de los ingresos, los efectos del cambio se tratarán sin ajustar los importes de gastos financieros ya imputados a resultados en ejercicios anteriores, y aplicando lo establecido en los párrafos anteriores para el período que resta hasta el final de la concesión, teniendo en cuenta que el importe activado pendiente de imputar a resultados, debe formar parte del total de gastos financieros previstos a producir durante el resto de período concesional.

Tercera. Criterios generales aplicables a todos los acuerdos y otras reglas particulares aplicables en determinados sectores de actividad.

1.- Criterios generales aplicables a los acuerdos de concesión incluidos en el ámbito de aplicación de esta norma.

Los siguientes criterios resultarán aplicables a todos los acuerdos incluidos en el alcance de esta norma, independientemente del sector de actividad en el que opere la empresa concesionaria.

a) No tendrán la consideración de ingresos, los percibidos por cuenta de terceros (Organismos o Entidades Públicas) cuyo cobro gestiona la empresa concesionaria. En particular se citan los siguientes: tasas, impuestos, cánones, otros tributos, arbitrios, precios públicos, etc. En relación con esta actuación de gestión de cobro se incluirá como ingreso la retribución a dichos servicios exclusivamente, utilizando en esta actividad las cuentas de movimiento de tesorería adecuadas.

b) Si existen revisiones de precios/tarifas y no existen dudas razonables de su futura aprobación y aplicación a determinadas ventas, se cuantificarán las mismas en función de los citados precios/tarifas, justificando en la memoria dicha aplicación y detallando el importe correspondiente.

c) Gastos de licitación.

c.1) Tendrán la consideración de gastos de licitación, los trabajos o gastos previos incurridos para la obtención de nuevos acuerdos de concesión. Siempre que estos desembolsos cumplan los requisitos incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad para el reconocimiento de un activo, serán activados. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se den los siguientes requisitos:

c.1.1) Sólo se calificarán como activo los importes incurridos que procedan de actividades técnicas directamente relacionados con el acuerdo y de naturaleza

incremental. Esto es, los gastos en los que se haya incurrido con ocasión del acuerdo y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que, en todo caso, motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.

c.1.2) Para que los desembolsos realizados sean calificados como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.

c.1.3) Adicionalmente, debe ser probable que el acuerdo con la entidad concedente llegue a formalizarse.

c.2) Estos importes se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo de construcción de la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionados, como un componente más del coste del servicio de construcción. La citada imputación se realizará linealmente en el periodo de duración de la obra.

En el supuesto de adquisición a terceros de la infraestructura, estos gastos formarán parte de la contraprestación recibida.

En el supuesto de acceso a la infraestructura cedida a la empresa concesionaria, los citados gastos se incluirán como un componente más del coste del inmovilizado inmaterial contabilizado.

c.3) Si el acuerdo no llega a formalizarse o existen dudas razonables sobre su adjudicación, la totalidad del activo reconocido deberá imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se pongan de manifiesto estas circunstancias.

2.- Criterios particulares aplicables a las empresas que actúen en el sector de abastecimiento y saneamiento de aguas.

a) Créditos comerciales (clientes).

Cuando se produzcan circunstancias para interrumpir el suministro de forma temporal o definitiva, deberá procederse a dotar la pérdida por deterioro en función de la posibilidad de cobro. Igualmente, para el caso de saldos de clientes por facturación con "tracto sucesivo" en que no pueda interrumpirse el suministro, se deberá dotar la correspondiente pérdida por deterioro considerando los criterios generales incluidos en la norma de registro y valoración 9ª.2.1.3 del Plan General de Contabilidad.

b) Ingresos por ventas y prestación de servicios:

b.1) Para las actividades de abastecimiento y saneamiento (vertido y depuración), los consumos de agua no facturados y suministrados a clientes, se estimarán en su cuantía con objeto de reflejar la venta correspondiente.

b.2) Los ingresos percibidos como consecuencia de verificaciones y alquileres de contadores y otros equipos de medida tendrán la consideración de ingresos en el ejercicio en que se devenguen.

3.- Criterios particulares aplicables a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje.

A los efectos de aplicar el criterio del porcentaje de realización regulado en la norma de registro y valoración 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios

del Plan General de Contabilidad, deberá tenerse en consideración que formarán parte del coste del servicio de construcción los siguientes conceptos: estudios técnicos y económicos; proyectos; expropiaciones, indemnizaciones y reposición de servicios y servidumbres; construcción de las obras e instalaciones; gastos de dirección y administración de obra; gastos financieros devengados durante el período de construcción procedentes de fuentes de financiación que efectivamente estén financiando las autopistas, túneles, puentes u otras vías de peaje en los términos indicados en el apartado 3 de la norma segunda y, en general, todos los costes necesarios para la construcción devengados antes de la puesta en condiciones de explotación de la infraestructura.

Cuarta. Información a incluir en la memoria.

Además de la información exigida en el Plan General de Contabilidad, en la memoria de las cuentas anuales la empresa concesionaria creará una nota con la denominación "Acuerdos de concesión", en la que se incluirá la siguiente información:

- a) una descripción del acuerdo y la calificación contable de la contraprestación recibida por el mismo;
- b) los términos relevantes del acuerdo que puedan afectar al importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros (en particular, se señalarán el periodo de la concesión, fechas de revisión de precios y las bases sobre las que se revisan los precios o se renegocian las condiciones);
- c) la naturaleza y alcance, es decir, la cantidad, periodo de tiempo o importe, según lo que resulte adecuado, de:
 - c.1) los derechos a usar determinados activos;
 - c.2) las obligaciones de proporcionar o los derechos de recibir la prestación de servicios;
 - c.3) las actuaciones significativas sobre la infraestructura a lo largo del periodo concesional, con mención de las realizadas en el ejercicio corriente y anteriores así como las actuaciones futuras y/o comprometidas;
 - c.4) las obligaciones de entregar o los derechos a recibir determinados activos al término del periodo de concesión;
 - c.5) las opciones de renovación y de rescisión, y
 - c.6) otros derechos y obligaciones
- d) las modificaciones del acuerdo que hayan ocurrido durante el ejercicio;
- e) justificación de la activación, en su caso, de los gastos financieros una vez la infraestructura está en condiciones de explotación con indicación de los importes correspondientes a cada uno de los ejercicios anteriores y al ejercicio actual que integran el saldo de la partida correspondiente del activo. Respecto a los gastos financieros previstos se diferenciará los previstos a imputar a gastos del ejercicio y los previstos a activar, así como las desviaciones respecto a las previsiones iniciales y,

- f) los criterios seguidos para la determinación de las magnitudes relevantes recogidas en el Plan Económico Financiero o documento similar tomado en cuenta en el acuerdo para fijar las tarifas.

Las informaciones señaladas en las letras anteriores deberán ser suministradas de manera individualizada para cada acuerdo de concesión de servicios cuando sea significativo y de manera agregada para cada clase de acuerdos de concesión en caso contrario. Una clase es un grupo de acuerdos de concesión de servicios que llevan aparejados servicios de naturaleza similar (por ejemplo, cobro de peajes y servicios de tratamiento de aguas).

Quinta. Cuentas anuales.

1.- Balance.

a) Cuando la contraprestación recibida por la empresa concesionaria a cambio de la infraestructura deba calificarse como un inmovilizado intangible, se aplicarán las siguientes reglas de presentación:

a.1) El anticipo recibido durante la fase de construcción o mejora lucirá en la partida "Anticipos por acuerdo de concesión, activo regulado" que deberá crearse en el epígrafe A.I. "Inmovilizado intangible" del activo no corriente del balance.

a.2) A la finalización de las obras, o en el momento en que la entidad concedente otorgue a la empresa concesionaria el derecho de acceso a la infraestructura, el citado derecho se mostrará en la partida "Acuerdo de concesión, activo regulado" que deberá crearse en el epígrafe A.I. "Inmovilizado intangible" del activo no corriente del balance.

a.3) Los gastos financieros activados conforme al apartado 3.3 de la norma segunda quedarán recogidos en la partida "Acuerdos de concesión, activación financiera" que deberá figurar a continuación de la partida señalada en el apartado anterior, en el epígrafe A.I. "Inmovilizado intangible".

b) Cuando la contraprestación recibida por la empresa concesionaria a cambio de la infraestructura deba calificarse como un activo financiero, se mostrará en la partida "Acuerdo de concesión, derecho de cobro" que deberá crearse en el epígrafe A.VII. Deudores comerciales no corrientes o B.III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, según proceda.

c) Las provisiones que deba contabilizar la empresa concesionaria de conformidad con lo previsto en la norma segunda, apartado 2, se mostrarán en la partida "Provisiones por actuaciones sobre la infraestructura" que deberá crearse en el epígrafe B.I. "Provisiones a largo plazo" o C.II. "Provisiones a corto plazo", según proceda

d) Los gastos de licitación que de acuerdo con lo dispuesto en la norma tercera, apartado 1.c) deban contabilizarse como un activo, se mostrarán en la partida "Otro inmovilizado intangible" del epígrafe A.I. "Inmovilizado intangible" del activo no corriente del balance.

2.- Cuenta de pérdidas y ganancias.

a) Si la contraprestación recibida por la infraestructura se contabiliza como un derecho de cobro, el ingreso financiero que proceda reconocer en un momento posterior se mostrará formando parte del importe neto de la cifra de negocios de la empresa concesionaria.

A tal efecto se creará una rúbrica con la denominación "Ingreso financiero, acuerdo de concesión" dentro de la partida 1. "Importe neto de la cifra de negocios".

b) Si los ingresos financieros se muestran en el importe neto de la cifra de negocios los gastos financieros asociados a la obtención del derecho de cobro, también formarán parte del resultado de explotación de la empresa.

Estos gastos se mostrarán en una rúbrica con la denominación "Gastos financieros, acuerdo de concesión" que deberá crearse dentro de la partida 7. "Otros gastos de explotación".

c) Las penalizaciones por los incumplimientos asociados al riesgo de operación (calidad o eficiencia racional del servicio) se contabilizarán como un gasto luciendo con signo negativo en la partida 1. "Importe neto de la cifra de negocios".

Sexta. Cuentas a emplear.

A efectos del registro contable de las operaciones reguladas en las presentes normas podrán emplearse las siguientes cuentas:

1.- Dentro del subgrupo 13. "Subvenciones, donaciones, ajustes por cambios de valor y otros" podrá emplearse la cuenta 138. "Acceso a la infraestructura sin contraprestación".

138. "Acceso a la infraestructura sin contraprestación".

Importe correspondiente a la cesión de uso gratuita de la infraestructura incluida en un acuerdo de concesión sin que deba ser construida, mejorada o adquirida por el concesionario y que sea necesaria para realizar el servicio público del acuerdo.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 130.

2.- Dentro del subgrupo 14. "Provisiones" podrán emplearse las siguientes cuentas.

148. "Provisión por actuaciones relacionadas con la infraestructura".

1480. "Provisión por actuaciones necesarias para revertir la infraestructura"

1481. "Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la infraestructura afecta a un acuerdo de concesión"

1482. "Provisión por actuaciones de reposición y gran reparación"

1483. "Provisión por actuaciones de mejora o ampliación de capacidad"

1480. "Provisión por actuaciones necesarias para revertir la infraestructura"

Las constituidas para atender las actuaciones que sean necesarias para revertir la infraestructura a la entidad concedente al final del periodo concesional, de acuerdo con lo dispuesto en la norma segunda, salvo que respondan a obligaciones asimilables a los gastos de desmantelamiento o retiro regulados en el Plan General de Contabilidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente a las cuentas de los subgrupos 62 y 64.
- a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

- b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b₂) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 79540.

1481. "Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la infraestructura afecta a un acuerdo de concesión"

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro de la infraestructura afecta al acuerdo de concesión, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La empresa puede incurrir en estas obligaciones en el momento de celebrar el acuerdo de concesión o en un momento posterior.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a la cuenta 2080.
- a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

- b₁) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a la cuenta 2080.
- b₂) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

1482. "Provisión por actuaciones de reposición y gran reparación"

Las constituidas para atender las actuaciones de reposición y gran reparación de acuerdo con lo dispuesto en la norma segunda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a la cuenta 6950.
- a₂) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

- b) Se cargará:
 - b₁) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - b₂) Por el exceso de provisión, con abono, generalmente, a la cuenta 79540.

1483. "Provisión por actuaciones de mejora o ampliación de capacidad"

Las constituidas para atender las actuaciones de mejora o ampliación de capacidad de acuerdo con lo dispuesto en la norma segunda.

Su movimiento es análogo al descrito para la cuenta 1481.

3.- Dentro del subgrupo 17 podrá emplearse la cuenta 1730. "Entidades Públicas, acreedoras en concepto de canon concesional".

1730. "Entidades Públicas, acreedoras en concepto de canon concesional".

Deudas con vencimiento superior a un año con la entidad concedente por la cesión del derecho de acceso a la infraestructura.

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la cesión del derecho con cargo a la cuenta 2080.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4.- Dentro del subgrupo 20. "Inmovilizaciones intangibles" podrán emplearse las siguientes cuentas.

207. "Gastos de licitación"

Desembolsos ocasionados con motivo de la elaboración y confección de plicas, trabajos previos a la presentación a concursos para la obtención de nuevas explotaciones y otros importes en los que se haya incurrido por motivo de la licitación que cumplan los criterios establecidos en la norma de registro y valoración para su reconocimiento como un activo.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos realizados, con abono a la cuenta 730.
- b) Se abonará:
 - b₁) Si la empresa concesionaria presta el servicio de construcción, por el importe que deba imputarse anualmente a resultados, con cargo a la cuenta 680.
 - b₂) Si la empresa concesionaria adquiere la infraestructura a terceros, o recibe el derecho de acceso a la infraestructura, con cargo, a la cuenta

2080 en el momento en que la infraestructura esté en condiciones de explotación.

- b₃) Si el acuerdo no llega a formalizarse o existen dudas razonables sobre su adjudicación, con cargo a la cuenta 678.

2080. "Activo intangible, acuerdo de concesión"

Infraestructura construida, mejorada o adquirida por la empresa concesionaria para prestar el servicio público vinculado al acuerdo de concesión, una vez se encuentre en condiciones de explotación, así como aquella a la que la entidad concedente le otorgue el derecho de acceso. Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe correspondiente a los componentes de la infraestructura que por motivos regulatorios o necesidad de gestión de la empresa deban ser objeto de desglose.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

- a₁) Cuando la infraestructura se encuentre en condiciones de explotación, con abono a la cuenta 2090.
- a₂) Por el valor razonable del derecho de acceso otorgado por la entidad concedente sin contraprestación, con abono a la cuenta 943. Si se otorga este derecho a cambio de una contraprestación con abono a cuentas del subgrupo 57, ó a las cuentas 1730 y 5230.
- a₃) Por el importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro de la infraestructura afecta al acuerdo de concesión, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, con abono a la cuenta 1481.
- a₄) Por el importe de la actuación de mejora o ampliación de capacidad en los términos previstos en la norma segunda, con abono a la cuenta 1483.
- a₅) Si la empresa concesionaria adquiere la infraestructura a terceros, o recibe el derecho de acceso a la infraestructura, con abono, a la cuenta 207 en el momento en que la infraestructura esté en condiciones de explotación.

b) Se abonará:

- b₁) Por la baja del activo, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.
- b₂) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión con cargo a las cuentas 1481 ó 1483.

2081. "Activación financiera, acuerdo de concesión"

Recoge el exceso entre los gastos financieros devengados y los imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo establecido en el apartado 3 de la norma segunda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe resultante de aplicar la norma segunda, con abono a cuentas del subgrupo 66.

b) Se abonará por el importe que corresponda imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

2090. "Anticipos para inmobilizaciones intangibles, acuerdos de concesión"

Recoge, durante el periodo de construcción o mejora, la infraestructura construida, mejorada o adquirida por la empresa concesionaria para prestar el servicio público incluido en el acuerdo de concesión. Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe correspondiente a los componentes de la infraestructura que por motivos regulatorios o necesidad de gestión de la empresa deban ser objeto de desglose.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a medida que se construya o mejore la infraestructura con abono a la cuenta 7050, en el momento y por el importe que resulte de aplicar la norma de registro y valoración segunda, y, en el caso de adquisición a terceros, a cuentas del subgrupo 57, o a las cuentas 173 ó 523.

b) Se abonará, cuando la infraestructura se encuentre en condiciones de explotación, con cargo a la cuenta 2080.

5.- Dentro del subgrupo 25. "Otras inversiones financieras a largo plazo" podrá emplearse la cuenta 2520. "Derecho de cobro a largo plazo, acuerdo de concesión".

2520. "Derecho de cobro a largo plazo, acuerdo de concesión"

Derecho de cobro incondicional a favor de la empresa concesionaria en contraprestación de la construcción, mejora o adquisición a terceros de la infraestructura incluida en un acuerdo de concesión. Recoge la parte a largo plazo de dicha contraprestación.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe correspondiente de acuerdo con las normas de registro y valoración, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 76214.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

6.- Dentro del subgrupo 28. "Amortización acumulada del inmobilizado intangible" podrá emplearse la cuenta 2808. "Amortización acumulada de inmobilizado intangible, acuerdo de concesión".

Su movimiento es análogo al descrito para la cuenta 280.

7.- Dentro del subgrupo 29. "Deterioro de valor de activos no corrientes" podrá emplearse la cuenta 2908. "Deterioro de valor del inmovilizado intangible, acuerdo de concesión".

Su movimiento es análogo al descrito para la cuenta 290.

8.- Dentro del subgrupo 41. "Acreedores varios" podrá emplearse la cuenta 415. "Cánones con carácter finalista".

415. "Cánones con carácter finalista"

Cantidades incluidas en factura correspondientes a cánones para financiar obras de infraestructura, que no tengan la consideración de ingreso.

Figurarán en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe correspondiente, con cargo a la cuenta 4305.

b) Se cargará con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5.

9.- Dentro del subgrupo 43 podrá emplearse la siguiente cuenta 4305. "Clientes por cánones y tasas".

4305. "Clientes por cánones y tasas"

Importe de los cánones y tasas que la empresa gestiona por cuenta de una Administración Pública y que se factura a los clientes con motivo de la prestación del servicio.

Figurará en el pasivo minorando la partida de deudas correspondiente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a₁) Por el importe correspondiente a cánones y tasas que la empresa debe ingresar a la Administración Pública correspondiente, con abono a la cuenta 4759.

a₂) Por el importe de los cánones con carácter finalista para financiar obras de infraestructura, con abono a la cuenta 415.

b) Se abonará al cobro de los citados importes, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

10.- Dentro del subgrupo 47. "Administraciones Públicas" podrá emplearse la cuenta 4759. "Hacienda Pública acreedor por otros conceptos".

4759. "Hacienda Pública acreedor por otros conceptos"

Cantidades pendientes de pago por impuestos y tasas en los que la empresa gestiona su cobro por cuenta de la Administración Pública con ocasión de los servicios prestados a los clientes.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la emisión de facturas, con cargo, generalmente, a la cuenta 4305.
- b) Se cargará por las liquidaciones periódicas realizadas con la Administración Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

11.- Dentro del subgrupo 52 podrá emplearse la cuenta 5230. "Entidades Públicas, acreedoras en concepto de canon concesional".

5230. "Entidades Públicas, acreedoras en concepto de canon concesional"

Deudas con vencimiento inferior a un año con la entidad concedente por la cesión del derecho de acceso a la infraestructura.

- a) Se abonará:
 - a₁) Por la cesión del derecho con cargo a la cuenta 2080.
 - a₂) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

12.- Dentro del subgrupo 54. "Otras inversiones financieras a corto plazo" podrá emplearse la cuenta 5420. "Derecho de cobro a corto plazo, acuerdo de concesión".

5420. "Derecho de cobro a corto plazo, acuerdo de concesión"

Derecho de cobro incondicional a favor de la empresa concesionaria en contraprestación de la construcción, mejora o adquisición a terceros de la infraestructura incluida en un acuerdo de concesión. Recoge la parte a corto plazo de dicha contraprestación.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
 - a₁) Por el importe correspondiente de acuerdo con las normas de registro y valoración, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
 - a₂) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 76214.
- b) Se abonará:
 - b₁) Periódicamente, y en todo caso al cierre de ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 415. Cánones con carácter finalista, cuando se haya obtenido para este fin.
 - b₂) Por el cobro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

13.- Dentro del subgrupo 69. "Pérdidas por deterioro y otras dotaciones" podrá emplearse la cuenta 6950. "Dotación a la provisión por actuaciones de reposición y

gran reparación”, como desglose de cuatro cifras de la cuenta 695. “Dotación a la provisión por operaciones comerciales y otras”.

14.- Dentro del subgrupo 70. “Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc” podrán emplearse las siguientes cuentas.

7050. “Prestaciones de servicio, actuaciones de construcción o mejora”

Servicios de construcción o mejora de la infraestructura afecta a un acuerdo de concesión, realizados directamente por la empresa concesionaria.

a) Se abonará por el importe que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración, con cargo a la cuenta 209, o, en su caso, a la correspondiente cuenta representativa del derecho incondicional de cobro.

Esta cuenta podrá desglosarse en cuentas de cinco dígitos para diferenciar entre la obra ejecutada y certificada, y la obra ejecutada pendiente de certificar.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

7051. “Prestaciones de servicio, explotación de la infraestructura, “peaje en sombra””

Ingresos derivados de la explotación de la infraestructura y satisfechos por la Administración Pública en la modalidad de “peaje en sombra”.

a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 43 ó 57.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

7052. “Prestaciones de servicio, explotación de la infraestructura, tarifas abonadas por los usuarios”

Prestaciones del servicio público de explotación de la infraestructura afecta al acuerdo de concesión.

a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 43 ó 57.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

7085. “Penalización por incumplimiento en la calidad o disponibilidad del servicio público”

Recogerá las penalizaciones impuestas por incumplimientos en la prestación de los servicios de explotación derivados de no alcanzar los requerimientos de calidad o disponibilidad que figuran en el acuerdo de concesión.

a) Se cargará con abono a las correspondientes cuentas representativas del derecho de cobro, según corresponda.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

15.- Dentro del subgrupo 74. “Subvenciones, donaciones, legados y otros” podrá emplear la cuenta 748. “Ingresos transferidos al resultado del ejercicio por cesión de infraestructura sin contraprestación”.

748. "Ingresos transferidos al resultado del ejercicio por cesión de infraestructura sin contraprestación"

Importe traspasado al resultado del ejercicio por la cesión de infraestructuras sin contraprestación para la prestación del servicio público objeto del acuerdo de concesión.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 843.

16.- Dentro del subgrupo 75. "Otros ingresos de gestión" podrán emplearse las siguientes cuentas.

756. "Ingresos por explotación de zonas comerciales"

Importes satisfechos a la empresa concesionaria por los beneficiarios de la explotación de zonas comerciales.

También se incluirán en esta cuenta los ingresos obtenidos por la empresa en la explotación directa de servicios, caso de no haberse subcontratado la explotación de los mismos a terceros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

759. "Ingresos por servicios diversos"

Otros ingresos obtenidos por la prestación de servicios, diferentes al servicio público objeto del acuerdo de concesión.

En el caso de que tales servicios no se presten directamente por la empresa, se incluirán en esta cuenta los importes cobrados a los prestadores de los mismos.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

17.- Dentro del subgrupo 76 "Ingresos financieros" podrán emplearse las cuentas 76204 "Ingresos de créditos a largo plazo, acuerdos de concesión" y 76214 "Ingresos de créditos a corto plazo, acuerdos de concesión", como desglose de cinco cifras de la cuenta 762 "Ingresos de créditos".

76204 "Ingresos de créditos a largo plazo, acuerdos de concesión"

76214 "Ingresos de créditos a corto plazo, acuerdos de concesión"

Importe de los intereses devengados de derechos de cobro por acuerdos de concesión.

Se abonarán al devengo de los intereses con cargo, generalmente, a las cuentas 2520 ó 5420.

Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

18.- Dentro del subgrupo 79. "Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro" podrá emplearse la cuenta 79540. "Exceso de provisión por actuaciones de reposición y gran reparación", como desglose de cinco cifras de la cuenta 7954. "Exceso de provisión por operaciones comerciales y otras".

79540. "Exceso de provisión por actuaciones necesarias para revertir la infraestructura"

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponde al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 1480 ó 1482.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

19.- Dentro del subgrupo 84. "Transferencias de subvenciones, donaciones, legados y otros" podrá emplearse la cuenta 843. "Transferencia de ingreso por cesión de infraestructura".

843. "Transferencia de ingreso por cesión de infraestructura"

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la cesión recibida, con abono a la cuenta 748.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 138.

20.- Dentro del subgrupo 94. "Ingresos por subvenciones, donaciones, legados y otros" podrá emplearse la cuenta 943. "Ingreso por cesión de infraestructura".

943. "Ingreso por cesión de infraestructura"

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la recepción de la infraestructura cedida por la entidad concedente con cargo a la cuenta 2080.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 138.

Madrid, 7 de octubre de 2010