

SUPUESTO Nº 3

ConcesionaExpress S.A. es una empresa especializada en la gestión de concesiones administrativas de diversa naturaleza. Durante los últimos años, la empresa ha obtenido varias concesiones con diferentes características y complejidades.

CONCESIÓN 1: Aparcamiento municipal. El 1 de enero de 2023, ConcesionaExpress obtuvo una concesión para construir y explotar un aparcamiento municipal durante 15 años con las siguientes características: Coste total de construcción (a cargo de ConcesionaExpress): €5 millones. Duración de la construcción: 6 meses. Vida útil del aparcamiento: 30 años. La empresa cobrará directamente a los usuarios por el estacionamiento mediante tarifas libremente fijadas por la concesionaria. No existe ninguna garantía por parte de la Administración. Al finalizar la concesión, la infraestructura se transferirá a la Administración sin contraprestación.

CONCESIÓN 2: El 1 de julio de 2023, ConcesionaExpress recibió una concesión para la construcción y explotación de un centro educativo público con las siguientes condiciones: Coste total de construcción: €10 millones. Periodo de construcción: 1 año. Duración total de la concesión: 20 años. Vida útil del centro: 30 años. La Administración pagará a ConcesionaExpress un canon anual fijo de €800.000 durante toda la concesión por la disponibilidad de la infraestructura. La Administración es responsable de la gestión educativa del centro. Al finalizar la concesión, la infraestructura se transferirá a la Administración. Durante 2023, ConcesionaExpress ha incurrido en costes de construcción por valor de €5 millones y ha registrado gastos financieros (intereses) asociados por €250.000.

Se pide:

1. Analice las características de la concesión del aparcamiento y determine su tratamiento contable según el PGC y la Orden EHA/3362/2010 (**resumen más abajo**). Razone su respuesta.
2. Analice la concesión del centro educativo, determine su tratamiento contable y prepare los asientos correspondientes a 2023. Razone su respuesta.

Nota: use 5% como tasa de descuento para estas operaciones.

Resumen del tratamiento contable de las concesiones según la Orden EHA/3362/2010

La Orden EHA/3362/2010 establece el tratamiento contable de los acuerdos de concesión para empresas concesionarias de infraestructuras públicas. Algunos aspectos clave son:

1. Definición y ámbito de aplicación. Un acuerdo de concesión es aquel en el que una entidad pública (concedente) encarga a una empresa (concesionaria) la construcción y explotación o solo explotación de infraestructuras destinadas a servicios públicos durante un periodo determinado. Al término de la concesión, la infraestructura revierte al concedente.

2. La norma establece dos modelos fundamentales para contabilizar estos acuerdos:
 - a. Modelo del activo financiero. Se aplica cuando: (1) El concesionario tiene un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero del concedente; (2) El concedente garantiza pagos por importes específicos o determinables; (3) El concedente asume sustancialmente los riesgos de demanda. En este modelo: (1) Los servicios de construcción se reconocen como un activo financiero; (2) El activo se valora inicialmente al valor razonable de los servicios de construcción; (3) Posteriormente, se valora a coste amortizado, reconociendo los intereses según el tipo de interés efectivo.
 - b. Modelo del activo intangible. Se aplica cuando: (1) El concesionario recibe el derecho a cobrar tarifas a los usuarios del servicio público; (2) Los ingresos dependen del uso de la infraestructura; (3) El concesionario asume el riesgo de demanda. En este modelo: (1) Los servicios de construcción se reconocen como un activo intangible; (2) El activo se valora inicialmente al valor razonable de los servicios de construcción; (3) Se amortiza sistemáticamente durante el periodo concesional; (4) Está sujeto a posibles deterioros de valor.
 - c. Modelo bifurcado (mixto). Se aplica cuando existen simultáneamente: (1) Un componente garantizado por el concedente (activo financiero); y (2) Un componente sujeto al uso de la infraestructura (activo intangible). En este caso: se reconocen ambos activos por separado, se distribuye el valor de los servicios de construcción entre ambos componentes; y cada componente se contabiliza según su modelo correspondiente. Si uno de los componentes supone al menos el 90% de la contraprestación, puede reconocerse como ese componente por el 100%.

3. Tratamiento de los costes. Los costes de construcción, mejora o ampliación se reconocen como un activo (financiero o intangible). Los gastos financieros durante la construcción se pueden capitalizar. Los costes de mantenimiento y explotación son gastos del ejercicio.
4. Obligaciones contractuales específicas. (1) Obligaciones de mantenimiento y reposición. Deben reconocerse como provisiones cuando: existen obligaciones contractuales de mantener, reparar o reponer elementos; y se prevén actuaciones significativas sobre la infraestructura. Se dotan en función del uso de la infraestructura y se actualizan financieramente. (2) Obras adicionales. Las mejoras o ampliaciones se tratan como una nueva concesión si modifican el equilibrio económico del acuerdo original.

Solución

1) Analice las características de la concesión del aparcamiento y determine su tratamiento contable según el PGC y la Orden EHA/3362/2010. Razone su respuesta.

CONCESIÓN 1: Aparcamiento municipal. El 1 de enero de 2023, ConcesionaExpress obtuvo una concesión para construir y explotar un aparcamiento municipal durante 15 años con las siguientes características: Coste total de construcción (a cargo de ConcesionaExpress): €5 millones. Duración de la construcción: 6 meses. Vida útil del aparcamiento: 30 años. **La empresa cobrará directamente a los usuarios** por el estacionamiento mediante tarifas libremente fijadas por la concesionaria. **No existe ninguna garantía por parte de la Administración.** Al finalizar la concesión, la infraestructura se transferirá a la Administración sin contraprestación.

En esta concesión administrativa sería de aplicación:

Modelo del activo intangible. Se aplica cuando: (1) El concesionario recibe el derecho a cobrar tarifas a los usuarios del servicio público; (2) Los ingresos dependen del uso de la infraestructura; (3) **El concesionario asume el riesgo de demanda.** En este modelo: (1) Los servicios de construcción se reconocen como un activo intangible; (2) El activo se valora inicialmente al valor razonable de los

servicios de construcción; (3) Se amortiza sistemáticamente durante el periodo concesional; (4) Está sujeto a posibles deterioros de valor.

Se cumplen todos los requisitos, el concesionario que es quien construye y explota el aparcamiento municipal durante 15 años será quien cobre las tarifas por usar el aparcamiento, sus ingresos dependerán del número de clientes y por lo tanto asume el riesgo de demanda

Contablemente se reconoce un activo intangible que se valora por el valor de los servicios de con

5.000.000	208	Concesiones administrativas aparcamiento		
			572 Bancos	5.000.000

La construcción termina a los 6 meses y en ese punto quedaran 14 años y 6 meses para realizar la explotación del aparcamiento, será en este plazo en el que se amortice la concesión

31/12/2023 Por la amortización

$(5.000.000/14,5) \times 6/12 = 172.413,7$

172.413,7	680	Amortización inmovilizado intangible concesión administrativa		
			280 Amortización Acumulada inmovilizado intangible concesión administrativa	172.413,7

2) Analice la concesión del centro educativo, determine su tratamiento contable y prepare los asientos correspondientes a 2023. Razone su respuesta.

Nota: use 5% como tasa de descuento para estas operaciones.

CONCESIÓN 2: El 1 de julio de 2023, ConcesionaExpress recibió una concesión para la construcción y explotación de un centro educativo público con las siguientes condiciones: Coste total de construcción: €10 millones. Periodo de construcción: 1 año. Duración total de la concesión: 20 años. Vida útil del centro: 30 años. La

Administración pagará a ConcesionaExpress un canon anual fijo de €800.000 durante toda la concesión por la disponibilidad de la infraestructura. La Administración es responsable de la gestión educativa del centro. Al finalizar la concesión, la infraestructura se transferirá a la Administración.

Durante 2023, ConcesionaExpress ha incurrido en costes de construcción por valor de €5 millones y ha registrado gastos financieros (intereses) asociados por €250.000.

Se aplicaría el siguiente modelo:

- a. Modelo del activo financiero. Se aplica cuando: (1) **El concesionario tiene un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero del concedente**; (2) **El concedente garantiza pagos por importes específicos o determinables**; (3) El concedente asume sustancialmente los riesgos de demanda. En este modelo: (1) Los servicios de construcción se reconocen **como un activo financiero**; (2) El activo se valora inicialmente **al valor razonable de los servicios de construcción**; (3) **Posteriormente, se valora a coste amortizado, reconociendo los intereses según el tipo de interés efectivo**.

En este caso la empresa construye el centro educativo y va a recibir un pago anual en forma de canon de 800.000 euros, la empresa concesionaria no corre con el riesgo de la demanda que corresponde a la **concedente**

Activo financiero

Para que la contraprestación recibida se califique como un activo financiero deben cumplirse los siguientes **requisitos**:

- a) La retribución ha de consistir en un **derecho incondicional de cobro**, bien porque se garantiza el pago de determinados importes, o bien porque se garantiza la recuperación del déficit (importe recibido del usuario y pago garantizado).
- b) La **Administración pública** no ha de tener capacidad de evitar el pago de la retribución.

De lo que se desprende que el riesgo de operación o disponibilidad asumido por la empresa concesionaria no altera esta calificación.

A efectos de su calificación en las **cuentas anuales**, 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 debe crearse en el

epígrafe A.VII. Deudores comerciales no corrientes o B.III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, según proceda.

Por lo que se refiere a su reconocimiento en la cuenta de **pérdidas y ganancias**, es muy importante tener en consideración que, calificada la contraprestación recibida por la infraestructura como un derecho de cobro, el ingreso financiero que proceda reconocer en un momento posterior se ha de mostrar formando parte del importe neto de la cifra de negocios de la empresa concesionaria. A tal efecto se crea una rúbrica con la denominación «Ingreso financiero, acuerdo de concesión» dentro de la partida 1. «Importe neto de la cifra de negocios».

Gasto financiero

A diferencia de cuando damos de alta un inmovilizado intangible, no se permite la capitalización de gastos financieros pues **la operación lo único que manifiesta respecto a la infraestructura es que se intercambia por un derecho de cobro**, por lo que de acuerdo con las reglas generales, no se permite **activación** alguna de los costes financieros que financien este proceso.

Valoración inicial

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.

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 «Activos financieros a coste amortizado»**

A 31/12/2023 la empresa ha incurrido en costes por 5.000.000

Por los gastos según su naturaleza

5.000.000 (600). Gastos

(572) Bancos 5.000.000

Valoración inicial

5.000.000 (2520). Derechos de cobro
acuerdos concesión

(730X) Trabajos realizados para el activo 5.000.000