

Interpretación CINIIF 12

Acuerdos de Concesión de Servicios

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*¹
- NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 17 *Arrendamientos*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles*
- CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*
- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*²

Antecedentes

- 1 En muchos países, las infraestructuras de servicio público—como carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y de telecomunicaciones—han sido tradicionalmente construidas, operadas y mantenidas por el sector público, y financiadas mediante asignaciones del presupuesto público.
- 2 En algunos países, los gobiernos han introducido acuerdos de servicio contractuales para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la operación y el mantenimiento de dichas infraestructuras. La infraestructura en cuestión puede existir previamente, o puede tenerse que construir durante el periodo del acuerdo de servicios. Un acuerdo que esté dentro del alcance de esta Interpretación involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad), y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo específico. El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo. Éste se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas. Tal acuerdo a menudo se describe como un acuerdo de concesión del tipo “construir-operar-transferir”, o bien de “rehabilitar-operar-transferir”, o bien como un acuerdo de concesión de un “servicio público a un operador privado”.
- 3 Una característica de estos acuerdos de servicios es la naturaleza de servicio público de la obligación asumida por el operador. Existen políticas públicas que hacen referencia a los servicios relacionados con la infraestructura que se proporcionan al público, independientemente de quién sea la parte que opera el

¹ En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

² El título de la SIC-29, anteriormente *Información a Revelar—Acuerdos de Concesión de Servicios*, fue modificado por la CINIIF 12.

servicio. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad del sector público. Otras características comunes son:

- (a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, incluyendo a los organismos gubernamentales, o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio.
- (b) el operador es responsable al menos de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados, y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.
- (c) el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo de acuerdo del servicio.
- (d) el operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cuál haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.

Alcance

- 4 Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado.
- 5 Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si:
 - (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
 - (b) la concedente controla—a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera—cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.
- 6 La infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5(a). Los párrafos GA1 a GA8 proporcionan guías para determinar si los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado están dentro del alcance de esta Interpretación y, en tal caso, en qué medida lo están.
- 7 Esta Interpretación se aplica tanto a:
 - (a) las infraestructuras que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios; y
 - (b) las infraestructuras ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios previstos en la concesión, por acuerdo de la entidad concedente.
- 8 Esta Interpretación no especifica la forma de contabilizar las infraestructuras que hubiera reconocido y mantuviera como propiedades, planta y equipo el operador antes del comienzo del acuerdo de servicio. A tales infraestructuras se aplican los requerimientos de baja en cuentas de las NIIF (establecidos en la NIC 16).
- 9 Esta Interpretación no aborda la contabilización a llevar a cabo por las entidades concedentes.

Problemas

- 10 Esta Interpretación establece principios generales de reconocimiento y medición de las obligaciones y derechos relacionados en los acuerdos de concesión de servicios. Los requerimientos relativos a la información a revelar sobre los acuerdos de concesión de servicios están en la SIC-29. Los problemas abordados en esta Interpretación son:
 - (a) tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura;
 - (b) reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo;
 - (c) servicios de construcción o mejora;
 - (d) servicios de operación;
 - (e) costos por préstamos;
 - (f) tratamiento contable posterior de los activos financieros y los activos intangibles; y
 - (g) elementos proporcionados al operador por la concedente.

Acuerdo

Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura

- 11 Las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.

Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo

- 12 Según los términos de los acuerdos que constituyen el alcance de la Interpretación, el operador actúa como suministrador de servicios. El operador construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o mejora) utilizada para proporcionar un servicio público, y la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo específico.
- 13 El operador debe reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias, para los servicios que preste, de acuerdo con la NIIF 15. La naturaleza de la contraprestación determina su tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante, en los párrafos 23 a 26 siguientes.

Servicios de construcción o de mejora

- 14 El operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIIF 15.

Contraprestación dada por la concedente al operador

- 15 Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable de acuerdo con la NIIF 15. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:
- (a) un activo financiero, o
 - (b) un activo intangible.
- 16 El operador reconocerá un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es exigible por estatutos. El operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo cuando la concedente garantiza el pago al operador de (a) importes especificados o determinables o (b) el déficit, si lo hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables, incluso cuando el pago esté condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.
- 17 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para efectuarlos no es un derecho incondicional a recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.
- 18 Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador sea contabilizado por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida de acuerdo con la NIIF 15.
- 19 La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente. La naturaleza de la contraprestación determina la contabilización posterior tal como se describe en los párrafos 23 a 26. Sin embargo, ambos tipos de contraprestación se clasifican como un activo del contrato durante el periodo de construcción o mejora, de acuerdo con la NIIF 15.

Servicios de operación

- 20 El operador debe contabilizar los servicios de operación de acuerdo con la NIIF 15.

Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad especificada de servicio

- 21 El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para (a) mantener la infraestructura con una capacidad especificada de servicio, o para (b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio especificada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora (véase el párrafo 14), estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo de presentación.

Costos por préstamos incurridos por el operador

- 22 De acuerdo con la NIC 23, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como un gasto en el periodo en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción del acuerdo según esta Norma.

Activo financiero

- 23 La NIC 32 y las NIIF 7 y 9 se aplican al activo financiero reconocido según los párrafos 16 y 18.
- 24 El importe debido por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella se contabilizará de acuerdo con la NIIF 9:
- (a) costo amortizado; o
 - (b) al valor razonable con cambios en otro resultado integral; o
 - (c) al valor razonable con cambios en resultados.
- 25 Cuando el importe debido por la concedente se contabiliza al costo amortizado, la NIIF 9 requiere que el interés calculado utilizando el método del interés efectivo se reconozca en el resultado del periodo.

Activo intangible

- 26 La NIC 38 se aplica al activo intangible reconocido según los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 a 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la medición de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o bien a cambio de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

Elementos proporcionados al operador por la concedente

- 27 De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como deseé. Si dichos activos forman parte de la contraprestación a ser pagada por la concedente por los servicios, no son subvenciones del gobierno según se las define en la NIC 20. En su lugar, se contabilizan como parte del precio de transacción tal como se define en la NIIF 15.

Fecha de vigencia

- 28 Una entidad aplicará esta Interpretación en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Interpretación en un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2008, revelará ese hecho.

- 28A–
- 28C [Eliminados]
- 28D La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó la sección de “referencias” y los párrafos 13 a 15, 18 a 20 y 27. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 28E La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 23 a 25 y eliminó los párrafos 28A a 28C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Transición

- 29 Conforme al párrafo 30, los cambios en las políticas contables se contabilizan de acuerdo con la NIC 8, es decir, retroactivamente.
- 30 Si, para algún acuerdo de servicios particular, la aplicación retroactiva de esta Interpretación al comienzo del período más antiguo presentado por parte de un operador resulta impracticable, éste deberá:
- (a) reconocer los activos financieros y activos intangibles que existieran al principio del período más antiguo presentado;
 - (b) utilizar los importes en libros previos de esos activos financieros e intangibles (sin embargo, previamente clasificados) como sus importes en libros en esa fecha; y
 - (c) comprobar el deterioro de valor de los activos financieros e intangibles en esa fecha, a menos que no sea practicable, en cuyo caso deberá comprobarse el deterioro de valor de los importes al principio del período corriente.

Apéndice A

Guía de Aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Interpretación.

Alcance (párrafo 5)

- GA1 El párrafo 5 de esta Interpretación especifica que la infraestructura está dentro del alcance de la Interpretación cuando concurren las siguientes condiciones:
- (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
 - (b) la concedente controla —a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera— cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.
- GA2 El control o regulación a que se refiere la condición (a) podría ejercerse mediante contrato o de otra manera (por ejemplo, a través de un regulador), e incluye los casos en que la concedente compra toda la producción, así como aquéllos en los que la producción es comprada total o parcialmente por otros usuarios. Al aplicar esta condición, la concedente y cualesquiera partes relacionadas con ella deberán considerarse de forma conjunta. Si la concedente es una entidad del sector público, a los efectos de esta Interpretación deberá considerarse al sector público en su conjunto, junto con cualquier otro regulador que actúe en interés público, como vinculado con la concedente.
- GA3 Para el propósito de la condición (a), no es necesario que la concedente tenga el control completo del precio: es suficiente que éste sea regulado por la concedente, contrato o regulador, por ejemplo, a través de un mecanismo que lo limite. No obstante, la condición deberá aplicarse a la esencia del acuerdo. Deberán ignorarse las características no sustantivas, tales como un límite que se aplicará sólo en circunstancias remotas. Por el contrario, si por ejemplo un contrato pretende dar libertad al operador para establecer los precios, pero cualquier ganancia en exceso se devuelve a la concedente, el retorno del operador está limitado y se cumple el elemento de precio de la prueba de control.
- GA4 Para los propósitos de la condición (b), el control de la concedente sobre cualquier participación residual significativa debe restringir la capacidad práctica del operador de vender o pignorar la infraestructura, y debe conceder a la concedente un derecho de uso continuado a lo largo del periodo del acuerdo. La participación residual en la infraestructura es el valor corriente estimado de la infraestructura como si ya tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al final del periodo del acuerdo.
- GA5 El control debe distinguirse de la gestión. Si la concedente retiene el grado de control descrito en el párrafo 5(a), así como cualquier participación residual en la infraestructura, el operador sólo está gestionando la infraestructura en nombre de la concedente—aun cuando, en muchos casos, pueda tener amplia discreción gerencial.
- GA6 Las condiciones (a) y (b), de forma conjunta, identifican cuándo la infraestructura, incluyendo cualquier sustitución requerida (véase el párrafo 21), está controlada por la concedente durante la totalidad de su vida económica. Por ejemplo, si el operador tiene que sustituir un elemento de infraestructura durante el periodo del acuerdo (sea la capa superior de una carretera o el tejado de un edificio), el elemento de infraestructura deberá considerarse en su conjunto. Por tanto, la condición (b) se cumple para la totalidad de la infraestructura, incluyendo la parte que es sustituida, siempre que la concedente controle cualquier participación residual significativa en la sustitución final de esa parte.
- GA7 A veces, la utilización de la infraestructura está en parte regulada de la manera descrita en el párrafo 5(a) y en parte no regulada. Sin embargo, estos acuerdos toman varias formas:
- (a) Cualquier infraestructura que se pueda separar físicamente, que sea susceptible de ser operada de forma independiente, y que cumpla la definición de unidad generadora de efectivo tal como se define en la NIC 36, deberá analizarse de forma separada cuando se utiliza enteramente para fines no regulados. Esto podría aplicarse, por ejemplo, a un ala privada de un hospital, cuando la concedente utiliza el resto del hospital para tratar pacientes públicos.
 - (b) Cuando las actividades puramente complementarias (como una tienda en un hospital) no están reguladas, la comprobación del control deberá aplicarse como si esos servicios no existiesen, porque en los casos en los que la concedente controla los servicios de la forma descrita en el

párrafo 5, la existencia de actividades complementarias no limita el control de la concedente sobre la infraestructura.

- GA8 El operador puede tener un derecho a utilizar la infraestructura separable descrita en el párrafo GA7(a) o las instalaciones utilizadas para proporcionar los servicios complementarios no regulados descritos en el párrafo GA7(b). En otros casos, puede existir, en sustancia, un arrendamiento de la concedente al operador; en cuyo caso deberá contabilizarse de acuerdo con la NIC 17.

