

CONSULTA 3 DE CONTABILIDAD BOICAC 131/2022

Sobre el tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria para reestablecer el equilibrio económico de una concesión tras las medidas de restricción impuestas como consecuencia del COVID-19.

La consulta versa sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los acuerdos de compensación llevados a cabo por la Administración como consecuencia de la COVID-19 sobre las sociedades concesionarias.

En la consulta se pone de ejemplo a una sociedad concesionaria de infraestructuras públicas que formula sus cuentas anuales conforme a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

De acuerdo con las citadas normas, la sociedad ha determinado que el acuerdo de concesión sobre el que versa la consulta responde a un modelo mixto, registrando tanto un activo financiero como un inmovilizado intangible por separado.

Derivado de la situación generada por el COVID-19, y acorde al art. 34 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, se establece: *“el derecho al concesionario al restablecimiento del equilibrio económico del contrato mediante, según proceda en cada caso, la ampliación de su duración inicial hasta un máximo de un 15 por 100 o mediante la modificación de las cláusulas de contenido económico del contrato. Dicho reequilibrio en todo caso compensará a los concesionarios por la pérdida de ingresos y el incremento de los costes soportados entre los que se considerarán los posibles gastos adicionales salariales que efectivamente hubieran abonado, respecto a los previstos en la ejecución ordinaria del contrato de concesión de obras o de servicios durante el periodo de duración de la situación de hecho creada por el COVID-19. Solo se procederá a dicha compensación previa solicitud y acreditación fehaciente de la realidad, efectividad e importe por el contratista de dichos gastos”.*



Una vez la Administración acuerda compensar a la sociedad por el menor ingreso obtenido a causa de las medidas restrictivas generadas por el Estado de alarma, la pregunta del consultante se refiere a cuál sería el correcto tratamiento contable que la empresa debe dar a la cantidad recibida por la Administración y, en concreto, si los hechos que se han resumido deberían calificarse como una modificación contractual entre el concedente y el concesionario, sujeta a la norma de registro y valoración (NRV) 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que llevaría aparejada la reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro, o si por el contrario el importe recibido se debería incluir en el ámbito de aplicación de la NRV18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos, circunstancia que implicaría su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo estipulado en esta última.

Atendiendo a la normativa aplicable actual, **la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas**, regula en su norma segunda el tratamiento de los acuerdos de concesión:

“1.2 Calificación y valoración de la contraprestación recibida por los servicios de construcción o mejora.

(...) b) La empresa concesionaria reconocerá un activo financiero si (...) 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.

(...) 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 (...).”

Por otro lado, la Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, en desarrollo de la NRV 14ª del PGC, en relación con las modificaciones de un contrato, estipula que:

“art. 5.1: (...) la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes (...)”.

En conclusión, El ICAC determina que la compensación acordada por la Administración Pública por el descenso en el tráfico debería calificarse como una **modificación contractual**, desde una perspectiva estrictamente contable, si se cumple la definición incluida en el artículo 5.1 que se ha reproducido y, por lo tanto, el reequilibrio económico derivado del contrato de compensación quedaría incluido en el alcance del citado artículo.

Sin embargo, para el caso tratado, teniendo en cuenta que, en términos absolutos, el precio no se ha modificado -el ingreso que generó la construcción de la infraestructura se reconoció por el valor razonable del servicio- cabría realizar las siguientes apreciaciones:

Como se ha indicado anteriormente, uno de los aspectos determinantes del tratamiento contable de los acuerdos de concesión se centra en calificar si la contraprestación recibida de la autoridad concedente es un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero.

Sin embargo, esta circunstancia no implica que todo reequilibrio económico deba contabilizarse como una subvención a la explotación. Por el contrario, en la medida que el fondo económico del acuerdo pudiera asimilarse al que origina el nacimiento de un activo financiero en la fecha de reconocimiento del ingreso por la ejecución de la obra, cabría concluir que el cambio en la naturaleza de la contraprestación es un aspecto sustantivo del acuerdo que debería calificarse como una modificación del objeto contractual.

Sobre la base de todo lo anterior, el adecuado tratamiento contable de los hechos que se han descrito requeriría, como paso previo, **identificar los flujos de efectivo que se ven afectados por la compensación siguiendo**, en defecto de otra pauta de distribución más evidente, **el criterio de reparto que se adoptó en el registro inicial de la contraprestación recibida**. Una vez hecha esta división, la aplicación de los criterios incluidos en la Resolución a la parte del acuerdo atribuible a la contraprestación asociada a la construcción de la obra quedaba calificarse como una modificación del objeto, debería traer consigo una reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro.

Por el contrario, en el supuesto de que la compensación no deba calificarse como un cambio en el objeto del contrato y, en todo caso, la modificación relativa al componente explotación, se contabilizará como una subvención a la explotación formando parte del resultado del ejercicio.

