

## Interpretación CINIIF 12

### Acuerdos de Concesión de Servicios

#### Referencias

---

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*<sup>1</sup>
- 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*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- 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*
- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*<sup>2</sup>

#### Antecedentes

---

##### [Referencia: párrafos FC2 a FC7, Fundamentos de las Conclusiones]

- 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 especificado. 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 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:

---

<sup>1</sup> La referencia es al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC adoptado por el Consejo en 2001 y vigente cuando se desarrolló la Interpretación.

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

- (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

### [Referencia:

párrafos FC9 a FC19, Fundamentos de las Conclusiones

### Nota de información 1]

- 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.<sup>E1</sup>

[Referencia: párrafos GA1 a GA8]

#### E1 [IFRIC® *Update*, septiembre de 2016, Decisión de Agenda, "CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*—acuerdos de concesión de servicios con infraestructuras arrendadas"

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la forma en que un operador contabiliza un acuerdo de concesión de servicio en el que la infraestructura es arrendada. En este acuerdo, no se requiere que el operador proporcione ningún servicio construcción o mejora con respecto a la infraestructura.

Quien envió la solicitud describió un acuerdo que implica tres partes: una concedente, un operador y un arrendador. El operador acuerda con la concedente operar un servicio público. Toda o parte de la infraestructura en el acuerdo es arrendada a un arrendador. El arrendador y la concedente podrían controlarse mediante el mismo organismo gubernamental. Se requiere contractualmente que el operador pague al arrendador por el arrendamiento de la infraestructura. El operador tiene un derecho contractual incondicional a recibir efectivo de la concedente para reembolsar esos pagos. En los acuerdos en los que el arrendador y la concedente no están controlados por el mismo organismo gubernamental, la concedente proporciona al arrendador una garantía de los pagos por arrendamiento a realizar durante el periodo de arrendamiento, y de cualquier valor residual al final del plazo del arrendamiento. La concedente también tiene una opción de renovar el arrendamiento al final del periodo inicial no cancelable del contrato.

Quien envió la petición solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara si el acuerdo (incluyendo la infraestructura arrendada) está dentro del alcance de la CINIIF 12 (cuestión de alcance). Si el acuerdo (incluyendo la infraestructura arrendada) se determina que está dentro del alcance de la CINIIF 12, quien envió la solicitud destaca que el arrendamiento de la infraestructura no está dentro del alcance de la NIIF 16 *Arrendamientos* (NIC 17 *Arrendamientos*) para el operador. Por consiguiente, quien envió la petición también solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara la forma en que el operador contabiliza los activos y pasivos que surgen del acuerdo con el arrendador (cuestiones de reconocimiento y presentación).

Con respecto a la cuestión del alcance, el Comité de Interpretaciones observó que:

- (a) La evaluación de si el acuerdo (incluyendo la infraestructura arrendada) está dentro del alcance de la CINIIF 12 requiere la consideración de hechos y circunstancias específicas. En concreto, el operador evaluará si se aplican las condiciones de control del párrafo 5 de la CINIIF 12 y la condición relacionada con la infraestructura del párrafo 7 de la CINIIF 12.
- (b) No se requiere que el operador proporcione servicios de construcción o mejora con

respecto a la infraestructura para que el acuerdo esté dentro del alcance de la CINIIF 12.

Con respecto a las cuestiones de reconocimiento y presentación, si el acuerdo (incluyendo la infraestructura arrendada) descrito en la solicitud se determina que está dentro del alcance de la CINIIF 12, el Comité de Interpretaciones observó que la concedente, en lugar del operador, controla el derecho a usar la infraestructura. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones observó que:

(a) el operador evaluará si está obligado a realizar pagos al arrendador por el arrendamiento o si la es la concedente quien tiene esta obligación. Esta evaluación requiere la consideración de los hechos y circunstancias específicos. Si la concedente está obligada a realizar los pagos al arrendador, en ese caso el operador está recaudando efectivo de la concedente que se envía al arrendador en nombre de la concedente.

(b) Si el operador está obligado a realizar los pagos al arrendador como parte del acuerdo de concesión de servicios, entonces el operador reconoce un pasivo por esta obligación cuando se compromete con el acuerdo de concesión de servicios y el arrendador hace disponible la infraestructura. Al mismo tiempo que el operador reconoce el pasivo, también reconoce un activo financiero porque tiene un derecho contractual a recibir efectivo de la concedente para reembolsar esos pagos.

(c) El pasivo del operador con el arrendador descrito en b. anterior es un pasivo financiero. Por consiguiente, el operador compensará el pasivo por hacer pagos al arrendador con la correspondiente cuenta por cobrar de la concedente solo cuando se cumplan los criterios de compensación de un activo financiero y un pasivo financiero de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

El Comité de Interpretaciones concluyó que los requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para permitir que una entidad determine cómo contabilizar el acuerdo.

A la luz de los requerimientos existentes en las Normas NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 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).
- [Referencia: párrafos FC16 a FC18, Fundamentos de las Conclusiones]
- 9 Esta Interpretación no aborda la contabilización a llevar a cabo por las entidades concedentes.
- [Referencia: párrafo FC15, Fundamentos de las Conclusiones]

## 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:<sup>E2</sup>
- (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.

**E2 [IFRIC® Update, julio de 2016, Decisión de Agenda, "CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios—Pagos realizados por un operador a una concedente en un acuerdo de concesión de servicios"]**

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la forma en que un operador contabiliza los pagos que realiza a una concedente en un acuerdo de concesión de servicios dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*.

El Comité de Interpretaciones observó las siguientes circunstancias distintas de aquellas en las que el operador está recaudando los importes (por ejemplo, impuestos por ventas) en nombre de la concedente y los remite a ésta:

- (a) si los pagos son por un derecho a un bien o servicio separado del acuerdo de concesión de servicios, entonces el operador contabiliza esos pagos aplicando las Normas NIIF correspondientes;
- (b) si los pagos son por el derecho a usar un activo que está separado de la infraestructura dentro del alcance de la CINIIF 12, entonces el operador evaluará si el acuerdo contiene un arrendamiento. Si el acuerdo contiene un arrendamiento, el operador contabilizará esos pagos aplicando la NIIF 16 *Arrendamientos* (NIC 17 *Arrendamientos*);
- (c) si los pagos no son por el derecho a un bien o servicio separado o por un derecho de uso separado que es un arrendamiento, entonces el operador contabilizará esos pagos de la forma siguiente:
  - (i) si el acuerdo de concesión de servicios da lugar a que el operador tenga solo un derecho contractual a recibir efectivo de la concedente (es decir, se aplica el modelo del activo financiero descrito en el párrafo 16 de la CINIIF 12), el operador contabilizará esos pagos como una reducción del precio de transacción, aplicando los requerimientos de la contraprestación por pagar al cliente de los párrafos 70 a 72 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*;
  - (ii) si el acuerdo de concesión de servicios da lugar a que el operador tenga solo un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público (es decir, se aplica el modelo del activo intangible descrito en el párrafo 17 de la CINIIF 12), el operador ha recibido un activo intangible (es decir, el derecho a cobrar a los usuarios del servicio) a cambio de los servicios de construcción/mejora y de los pagos a realizar a la concedente. Por consiguiente, una entidad contabilizará esos pagos aplicando la NIC 38 *Activos Intangibles*; y
  - (iii) si el operador tiene un derecho a cobrar a los usuarios del servicio público y un derecho contractual a recibir efectivo de la concedente (es decir, se aplican el modelo del activo intangible y el modelo del activo financiero descritos en el párrafo 18 de la CINIIF 12), el operador considera si esos pagos representan pagos realizados por el activo intangible o contraprestación por pagar al cliente, o ambos.

El Comité de Interpretaciones observó que, cuando se aplica el modelo del activo intangible de la CINIIF 12, la contabilización de los pagos variables a realizar por el operador en un acuerdo de concesión de servicios se vinculan a la cuestión más amplia de la contabilización de los pagos variables por la compra de activos. Sin embargo, el Comité de Interpretaciones destacó que había determinado en marzo de 2016 [Referencia: NIIF IC Decisión de la Agenda referenciada al final del párrafo 27 (a) de la NIC 38] que la cuestión de la contabilización de pagos variables por la compra de activos es demasiado amplia para que la aborde el Comité de Interpretaciones dentro de los límites de las Normas NIIF existentes y, por consiguiente, decidió no añadir esa cuestión a su agenda. Por ello, el Comité de Interpretaciones concluyó que abordar la forma en que un operador contabiliza los pagos variables que realiza a la concedente al aplicar el modelo del activo intangible de la CINIIF 12 es demasiado amplio para que el Comité de Interpretaciones lo aborde dentro de los límites de las Normas NIIF existentes.

El Comité de Interpretaciones también concluyó que los requerimientos de las Normas NIIF existentes son suficientes para abordar los otros aspectos de la forma en que un operador contabiliza los pagos que realiza a la concedente descritos anteriormente. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

## 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.

[Referencia: párrafos FC20 a FC29, Fundamentos de las Conclusiones]

### Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo

[Referencia: párrafos FC30 a FC35, Fundamentos de las Conclusiones]

- 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.

[Referencia: ejemplos 1 a 3, Ejemplos Ilustrativos]

### 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

[Referencia: ejemplo 1, Ejemplos Ilustrativos]

- (b) un activo intangible.

[Referencia: ejemplo 2, Ejemplos Ilustrativos]

[Referencia: párrafos FC36 a FC40, Fundamentos de las Conclusiones]

- 16 El operador reconocerá un activo financiero [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero), NIC 32] 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; la concedente tiene poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es legalmente exigible. 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.

[Referencia:

los párrafos 23 a 25

párrafos FC41 a FC45, Fundamentos de las Conclusiones]

- 17 El operador reconocerá un activo intangible [Referencia: párrafo 8 (definición de activo intangible), NIC 38] 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.

[Referencia:

**párrafo 26****párrafos FC46 a FC52, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 18 Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero [Referencia: párrafo 16] y en parte mediante un activo intangible [Referencia: párrafo 17], es necesario que cada componente de la contraprestación del operador se contabilice por separado. La contraprestación recibida o a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida de acuerdo con la NIIF 15.

**[Referencia:****párrafos FC53 y FC54, Fundamentos de las Conclusiones****ejemplo 3, Ejemplos Ilustrativos]**

- 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.

**[Referencia: ejemplos 1 a 3, Ejemplos Ilustrativos]****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 sobre el que se informa.<sup>E3</sup>

**[Referencia:****párrafos FC55 y FC56, Fundamentos de las Conclusiones****ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]**

- E3 [IFRIC® Update, agosto de 2005, Decisión de Agenda, "NIC 37 Obligaciones de mantener o reparar la propiedad, planta y equipo de otra entidad"]**

El CINIIF consideró una sugerencia realizada durante su proyecto sobre concesión de servicios de que debería tener en su agenda un proyecto separado para interpretar los requerimientos de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* con respecto a las obligaciones de mantener o reparar la propiedad, planta y equipo de otra entidad que utiliza la entidad que informa.

El CINIIF decidió no añadir este tema a su agenda porque, en la práctica, las entidades están reconociendo una provisión por reparaciones por daños o uso que la entidad esté obligada a reparar. El CINIIF no conocía evidencia de que estuviera habiendo interpretaciones significativamente diferentes en las prácticas.]

**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.

**[Referencia:****párrafos FC57 a FC59, Fundamentos de las Conclusiones****ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]**

## Activo financiero

### [Referencia:

**párrafos FC60 a FC62, Fundamentos de las Conclusiones**

### **ejemplos 1 y 3, Ejemplos Ilustrativos]**

- 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) valor razonable con cambios en otro resultado integral; o
  - (c) 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

### [Referencia: ejemplos 2 y 3, Ejemplos Ilustrativos]

- 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.

### [Referencia: párrafos FC63 a FC68, Fundamentos de las Conclusiones]

## 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 desee. 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 contabilizarán como parte del precio de la transacción como se define en la NIIF 15.

### [Referencia: párrafos FC69 a FC71, Fundamentos de las Conclusiones]

## 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 a 28C [Eliminado]
- 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.
- 28F La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo GA8. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

## Transición

---

### [Referencia: párrafos FC72 a FC75, Fundamentos de las Conclusiones]

- 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 periodo 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 periodo 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;<sup>E4</sup> 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.

#### E4 [IFRIC® Update, julio de 2009, Decisión de Agenda, "CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios—Alcance de la CINIIF 12"]

**El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre la aplicación de la CINIIF 12. Una solicitud estaba relacionada con el requerimiento de que la concedente controle o regule el precio que el operador puede cobrar a los usuarios del servicio proporcionado por la infraestructura. La otra solicitaba guías sobre la contabilización de aspectos del acuerdo distintos de la infraestructura.**

**El CINIIF destacó que las guías de los párrafos GA2 y GA3 de la CINIIF 12 sobre el requerimiento de que la concedentes controle o regule el precio del servicio señalan que la concedente no necesita tener un control completo del precio. En su lugar, la CINIIF destacó que las revisiones o aprobaciones por la concedente requeridas en el acuerdo serían, en general, suficientes para cumplir este requerimiento, y no sería apropiado suponer que éstas son mecánicas o “de dar el visto bueno” y que puedan dejar de ser consideradas.**

**El CINIIF también destacó que en las nuevas deliberaciones de la Interpretación había decidió centrar las guías en la contabilización de la infraestructura, pero había proporcionado referencias a otras NIIF que aplican los acuerdos que no están dentro de su alcance. La CINIIF 12 también hace referencia a otras NIIF para la contabilización de aspectos del acuerdo distintos a los de la infraestructura, tales como obligaciones de reparación y mantenimiento y reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.**

**Dadas las guías existentes en las NIIF el CINIIF concluyó que cualquier guía que pudiera proporcionar sería en calidad de guía de implementación en lugar de como una interpretación. El CINIIF, por ello, decidió no añadir estas cuestiones a su agenda.]**

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 [**Referencia: párrafo 6 (definición de unidad generadora de efectivo), 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 NIIF 16.