

Solicitante: Ayuntamiento de San Cristóbal de La Laguna

Consulta 01/2017, respecto a si las dotaciones, en su caso de las obligaciones reconocidas del Capítulo VII del Presupuesto, se incluyen en el concepto de Inversión; en particular las dotaciones destinadas a la cofinanciación de actuaciones que llevan a cabo otras Administraciones mediante Convenios de colaboración.

Acuerdo Plenario: 24 de mayo de 2017

Texto:

La Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales (en adelante, OEP) en su artículo 65 *“Inversiones gestionadas para otros entes públicos”*, contempla el único concepto 650 *“Gastos en inversiones gestionadas para otros entes públicos”*.

Las notas que, de forma general, deben caracterizar esta figura serán:

- La gestión y contratación, tanto en los supuestos de adquisición como de construcción, corresponde al sujeto contable y las obligaciones derivadas de las mismas, normalmente, se aplican a su presupuesto de gastos.
- Las condiciones de la transferencia deben estar predefinidas, bien en cuanto al sujeto destinatario, bien en cuanto al momento de la entrega: en el caso de no estar predefinidas, el bien recibirá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con su naturaleza.
- La transferencia de titularidad debe ser plena; de encontrarse sometida a plazo, condición o limitación en uso o destino que pueda implicar la reversión del bien se le dará el tratamiento correspondiente a los bienes cedidos o adscritos.

El agente inversor registrará, mientras se ejecuta la obra o se transfiere la titularidad de los bienes, con independencia de la naturaleza de dichos bienes, en rúbricas específicas.

La entrega de los bienes o de las obras ejecutadas recibirá el tratamiento correspondiente a las subvenciones de capital entregadas, conforme a lo recogido en el documento número 4 de los Principios Contables Públicos (en adelante PCP) de *“Transferencias y Subvenciones”*. Asimismo, la recepción por el Ayuntamiento de los bienes o de las obras ejecutadas recibirá el tratamiento correspondiente a las subvenciones de capital recibidas, conforme a lo recogido en el mismo documento.

De acuerdo con la naturaleza de los bienes u obras recibidas, el agente beneficiario las registrará y tratará conforme a lo establecido en los apartados 3, 4 y 5 del documento número 6 *“Inmovilizado no financiero”* de los PCP.

El Plan General de Contabilidad Pública de 1994, al igual que el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local de 2004, registraba estas operaciones, durante el proceso de construcción o adquisición de los bienes, en el inmovilizado de la entidad gestora, en un subgrupo específico, el 23, denominado *“Inversiones gestionadas para otros entes públicos”*.

Estas inversiones figurarán en el activo fijo del balance hasta el momento de su entrega a la entidad destinataria, valorándose por su precio de adquisición o coste de producción, siguiendo los mismos criterios que los establecidos para la valoración del inmovilizado material, salvo en lo relativo a la dotación a la amortización (ya que estos bienes no se amortizaban por la entidad gestora, pues una vez terminados se transferían a la entidad destinataria de los mismos para su utilización y, por tanto, era ésta la que debía amortizarlos).

En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril (en adelante, PGCP), al igual que en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local aprobado mediante la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, (en adelante, PGCPAL) se registran estas operaciones en el subgrupo 37 *“Activos construidos o adquiridos para otras entidades”* distinguiendo, a la hora de establecer el tratamiento contable de las mismas, si la entidad gestora va a construir o a adquirir los bienes objeto de la operación.

Si la entidad gestora se encarga de la construcción de los bienes, para determinar el registro contable de la misma, a su vez, el PGCP y el PGCPAL establecen una distinción en función de que los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad o no.

La norma de reconocimiento y valoración número 12 *“Activos construidos o adquiridos por otras entidades”* del PGCP señala que *“se considera que los ingresos y los costes asociados a un contrato de construcción pueden ser estimados con fiabilidad cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) *Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.*
- b) *Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.*

- c) *Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales, puedan ser medidos con suficiente fiabilidad.*
- d) *Los costes atribuibles al contrato puedan ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato puedan ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.”*

Si de acuerdo con los criterios anteriores, los ingresos y costes asociados al contrato pueden ser estimados con fiabilidad, la entidad irá reconociendo los ingresos en base al grado de avance o de realización de la obra al final de cada ejercicio.

En cuanto a la cuantificación del coste de la obra se estará a lo dispuesto para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración número 11, “Existencias” del PGCP.

El reconocimiento en cuentas del ingreso correspondiente en cada ejercicio en función del grado de avance de la construcción deberá realizarse utilizando como contrapartida un deudor no presupuestario que se imputará al presupuesto de ingresos de la entidad del ejercicio en el que se produzca su vencimiento.

Por otro lado, cuando de acuerdo con los criterios que señala la norma, los ingresos y los costes asociados al contrato no pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, o cuando estos activos se adquieran por la entidad gestora, el PGCP opta por registrar la obra ejecutada como una existencia en curso, de forma que no se reconocerán los ingresos correspondientes (financiación) asociados al contrato o acuerdo hasta que no se produzca la entrega del activo a la entidad destinataria.

En otro orden de cosas, cuando una entidad pública construye o adquiere activos para otras entidades, es muy común que la entidad gestora financie, al menos, una parte de los costes asociados al contrato. Para estos casos, la citada norma número 12 establece que la entidad gestora deberá reconocer una subvención concedida en el resultado del ejercicio que proceda, ya se trate de una construcción en la que se puede aplicar el criterio de grado de avance o realización; o de una construcción a la que no se pueda aplicar para su imputación a resultados el grado de avance; o se trate de una adquisición de acuerdo con los criterios de imputación de subvenciones establecidos en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración número 18, “Transferencias y subvenciones”, por los gastos que ella financie en virtud de lo establecido en el contrato, convenio o acuerdo.

La norma también contempla el tratamiento contable que debe dar a estas operaciones la entidad beneficiaria de las mismas, señalando que dará de alta el activo en su contabilidad, en el momento de su recepción y cuantificándolo de acuerdo con lo

establecido en las normas de reconocimiento y valoración número 2 *“Inmovilizado material”* y la 18 *“Transferencias y subvenciones”*.

A este respecto, la norma de reconocimiento y valoración número 2 referida señala, en relación con la valoración inicial de los activos recibidos como consecuencia de un contrato de construcción o adquisición, que deberá realizarse por el valor razonable del activo recibido.

La contrapartida para el reconocimiento del activo será una cuenta representativa del ingreso generado por la subvención recibida de las entidades financiadoras de acuerdo con lo establecido en el acuerdo o contrato, salvo por la parte que haya financiado directamente la entidad beneficiaria, que en el caso de que la hubiera aportado con anterioridad a la recepción del activo, la debería haber registrado como anticipos de inmovilizado hasta la recepción del activo.

Desde el punto de vista presupuestario, y de acuerdo con lo dispuesto en la OEP, en el momento del desembolso por el Ayuntamiento del anticipo se imputara al capítulo VI *“Inversiones Reales”* del Estado de Gastos del Presupuesto General.

Conclusión

Dado que el Ayuntamiento es la entidad beneficiaria de las inversiones, a las que debe dar de alta el activo en su contabilidad en el momento de su recepción y que los desembolsos del anticipo para su financiación se imputan con cargo al capítulo VI, *“Inversiones Reales”*, del estado de gastos del Presupuesto General, dicho gasto ha de ser considerado de inversión.