

Tratamiento de los ingresos, transferencias, subvenciones y cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública

Vicente Montesinos Julve

Catedrático de la Universidad de Valencia

RESUMEN

El trabajo aborda los principales aspectos relativos al reconocimiento de los ingresos, transferencias, subvenciones y cesiones gratuitas de bienes y derechos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por Orden de EHA/1037/2010, de 13 de abril. Partiendo del análisis de su naturaleza contable, plasmada en el marco conceptual, se abordan en primer lugar sus aspectos generales, delimitándose los conceptos de ingresos y las particularidades de los ingresos por transferencias y subvenciones, con una atención especial a las subvenciones concedidas por una entidad pública a otras entidades públicas que de ella dependan. El tratamiento de las adscripciones y otras cesiones gratuitas de bienes y derechos viene a completar el panorama presentado por el PGCP en lo referente a la problemática contable de los ingresos de las entidades públicas.

1. LOS INGRESOS EN EL MARCO CONCEPTUAL. CONCEPTO Y PRINCIPIOS CONTABLES APLICABLES

La configuración de los ingresos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP) constituye la adaptación de la regulación contable del sector público a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), emitidas por

el IPSASB¹ y al PGC de las empresas de 2007, que a su vez está adaptado a las Normas Internacionales de Contabilidad Empresarial del IASB². En concreto, las NICSP que resultan de aplicación específica en materia de ingresos son la nº 9, para los ingresos de mercado, y la nº 23, para los ingresos de no mercado, en especial impuestos y transferencias. Los conceptos del Marco conceptual del IASB y su traducción a la normativa mercantil y el PGC han servido a su vez de marco de referencia para la elaboración de las normas contables para ingresos recogidas en el PGCP.

El reconocimiento contable de los ingresos descansa en el principio de devengo, recogido en el marco conceptual del PGCP, en virtud del cual la imputación de los ingresos deberá realizarse en función de la corriente real de los bienes y servicios que aquéllos representen, independientemente de su corriente financiera o monetaria. Adicionalmente, el principio de no compensación impide compensar entre sí partidas de gastos e ingresos, salvo que los ingresos y gastos surgidos de una misma transacción no resulten individualmente significativos, en cuyo caso operaría el principio de importancia relativa.

El PGCP define los ingresos como incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la/s entidad/es propietaria/s cuando actúen como tales.

Los gastos se definen como decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y, en su caso, distribuciones, monetarias o no, a la/s entidad/es propietaria/s cuando actúen como tales.

Para entender adecuadamente los conceptos de ingresos y de gastos en el ámbito de las entidades públicas hay que resaltar que los conceptos de activos y de pasivos en el ámbito público no coinciden enteramente con los del marco conceptual de las empresas. En efecto, el PGCP define los activos como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad resultantes de sucesos pasados y de los que es probable que la entidad obtenga en el

¹ International Public Sector Accounting Standards Board, constituido en el seno de la IFAC (International Federation of Accountants).

² International Accounting Standards Board.

futuro rendimientos económicos o un potencial de servicios». En esta definición hay que resaltar como elemento diferenciador con respecto a las empresas la referencia a un «potencial de servicios». En efecto, no tendría sentido limitar el concepto de activos públicos a los supuestos en los que se espere obtener meramente un rendimiento económico, olvidando los servicios públicos sin una contrapartida económica de mercado.

Del mismo modo, al definir los pasivos de las entidades públicas, se indica que se trata de «obligaciones actuales, surgidas como consecuencia de sucesos pasados, que es probable que den lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio (incluidas las provisiones)». De nuevo aquí hemos de resaltar la referencia a las obligaciones que impliquen la prestación de servicios o la entrega de bienes que incorporen un potencial de servicios.

No pueden confundirse los ingresos y gastos económicos, reconocidos y valorados de acuerdo con el criterio del devengo, con los ingresos y gastos presupuestarios, basados en el reconocimiento de derechos y obligaciones, de acuerdo con un criterio más próximo a la caja que al devengo.

Así, el PGCP define los ingresos presupuestarios como «flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad», señalando que «generan derechos de cobro presupuestarios que deben imputarse al correspondiente presupuesto con origen en ingresos, en el vencimiento o cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros». Del mismo modo se definen los gastos presupuestarios como «flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros».

Los ingresos presupuestarios no deben confundirse con los ingresos económicos (o simplemente «ingresos», de acuerdo con el Marco conceptual), del mismo modo que los gastos presupuestarios no deben confundirse con los gastos económicos (o «gastos» de acuerdo con el Marco conceptual).

En este trabajo nos ocuparemos del reconocimiento y valoración de los ingresos económicos de las entidades públicas, delimitados y cuantificados en términos del principio de devengo, de conformidad con el concepto recogido en el marco conceptual del PGCP. Por regla general, los ingresos se imputarán al resultado económico-patrimonial, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto. Se presenta-

rán, pues, en la cuenta del resultado económico-patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto. Los ingresos y gastos presupuestarios se incluirán en el estado de liquidación del presupuesto.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Para analizar de forma sistemática el tratamiento contable de los ingresos de las entidades pública partiremos de su clasificación, desarrollando luego los criterios y normas aplicables a cada una de las categorías consideradas. De acuerdo con el documento sobre *Los ingresos de las Administraciones Públicas*, adoptado en 2009 por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, presentamos el Cuadro nº 1, en el que se clasifican los ingresos en primer lugar, según vengan regulados por las normas de derecho público o las de derecho privado, considerando posteriormente si se trata de ingresos con contraprestación o sin ella.

CUADRO Nº 1.
CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

	Sin contraprestación	Con contraprestación
De derecho público	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos • Cotizaciones sociales • Transferencias • Subvenciones • Exacciones parafiscales • Indemnizaciones por daños y perjuicios • Recargos sobre impuestos • Multas y sanciones • Recargo de apremio 	<ul style="list-style-type: none"> • Tasas • Exacciones parafiscales • Contribuciones especiales • Precios públicos: <ul style="list-style-type: none"> – Por prestación de servicios – Por utilización de bienes de dominio público
De derecho privado	<ul style="list-style-type: none"> • Aportaciones lucrativas (herencias, legados, donaciones) • Indemnizaciones 	<ul style="list-style-type: none"> • Venta de bienes • Prestación de servicios • Ingresos derivados del uso o cesión de capital: <ul style="list-style-type: none"> – Financiero – Real – Enajenaciones patrimoniales

Los ingresos más característicos de las Administraciones Públicas, y los que aportan una mayor proporción de recursos a los entes públicos administrativos son los ingresos de derecho público sin contra-

prestación, como son los impuestos, las cotizaciones sociales, las transferencias y las subvenciones.

Los ingresos de derecho público con contraprestación proporcionan una parte importante de los recursos financieros de entidades prestadoras de servicios, como las universidades o las entidades encargadas del suministro de agua a las poblaciones; en esta categoría cabe resaltar las tasas y los precios públicos.

Los ingresos de derecho privado con contraprestación en el sector público son característicos de empresas públicas y entes públicos empresariales, y entre ellos cabe incluir los ingresos por ventas y prestación de servicios y los derivados del uso o cesión del capital. En la medida en que se trate de entidades que funcionen de acuerdo con los mecanismos de mercado, el tratamiento de estos ingresos se realizará de acuerdo con las normas contables empresariales. También nos encontraremos con este tipo de ingresos en entidades administrativas, si bien su importancia en ese caso será más bien residual.

Finalmente, existen ingresos sin contraprestación que se rigen por el derecho privado, como las aportaciones lucrativas e indemnizaciones, que pueden tener importancia en determinadas ocasiones, aunque normalmente no serán una fuente de financiación estable y suficiente para las entidades públicas.

3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS CON CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento y valoración de los ingresos con contraprestación

Los ingresos con contraprestación derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio³.

Para el **registro o reconocimiento** de los ingresos sin contraprestación deben cumplirse las siguientes condiciones (Cuadro nº 2):

- a) Que se considere probable la obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio asociados a la transacción
- b) Que su importe pueda medirse con fiabilidad.

³ Norma de Reconocimiento y Valoración (NRV) 15ª.

CUADRO Nº 2.
CONDICIONES PARA EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS
POR VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

CONDICIONES	VENTAS	SERVICIOS
Relacionadas con los requisitos generales de reconocimiento de los ingresos		
El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad	X	X
Es probable que la entidad reciba los rendimientos económicos o potencial de servicio asociados a la transacción	X	X
Los costes ya incurridos o a incurrir en la transacción / en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad	X	X
Relacionadas con la transferencia efectiva de los bienes		
La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica	X	
La entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos	X	
Relacionadas con la determinación del grado de realización		
El grado de realización de la prestación, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad		X

Adicionalmente hay que aclarar que la condición de fiabilidad de la medición de los ingresos se complementa con la relativa a la valoración de los costes ya incurridos o a incurrir en la transacción o en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarlas. No se reconocerán ingresos por permuta de bienes de similar naturaleza y valor.

Cuando se trate de gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el reconocimiento se podrá realizar cuando se dicten los actos administrativos correspondientes.

En este caso, al menos a la fecha del cierre, aunque no se hayan dictado los actos administrativos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico-patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los gastos e ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

En cuanto a la **valoración** de los ingresos con contraprestación, se valorarán por el *valor razonable de la contrapartida*, recibida o por recibir, que normalmente será el precio acordado, *deduciendo*:

- cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial;
- los intereses contractuales incorporados al nominal de los créditos, y
- los intereses incorporados al nominal de los créditos con vencimiento superior al año que no tengan un tipo de interés contractual cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a cobrar.

Ingresos por ventas

Los ingresos por venta de bienes derivan de la entrega a terceros de un activo de la entidad (hecho generador) que deja de serlo como consecuencia de esta transacción. Además del cumplimiento de las condiciones generales de reconocimiento señaladas, en el caso de las ventas existen otros requerimientos específicos, como son (Cuadro nº 2):

a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

b) La entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos.

Estas dos condiciones hacen énfasis en el hecho de que la contrapartida de entrega del activo es efectiva por haberse transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de esos bienes [apartado *a*)], así como la gestión y control de los activos vendidos [apartado *b*)].

Ingresos por prestación de servicios

Así como en el caso de las ventas de bienes el aspecto diferenciador y específico considerado para el reconocimiento de los ingresos es el relativo a la efectiva transmisión de los bienes vendidos, en el caso de la prestación de servicios el hecho generador del reconocimiento contable de los ingresos es la efectiva prestación de los mismos. Esta prestación puede prolongarse a lo largo de un periodo de tiempo determinado, incluso distribuirse entre varios ejercicios, por lo que la determinación del grado de realización de la transacción es un aspecto crítico para la correcta aplicación del devengo al reconocimiento de esos ingresos. Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos en un plazo especificado, los ingresos podrán reconocerse de forma lineal en ese plazo.

Paralelamente, la estimación de los costes totales de la transacción y su distribución en función de ese grado de realización resulta asimismo significativa para una adecuada correlación de ingresos y de gastos y una estimación fiable del resultado de la transacción, que es condición necesaria fundamental para el reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios. Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

En el Cuadro nº 2 se comparan las condiciones aplicables a estos dos tipos de ingresos con contraprestación, de conformidad con los comentarios anteriores.

Existencias⁴

Los activos constitutivos de las existencias están conectados a la aplicación del devengo a la periodificación de los gastos y a la adecuada correlación de los ingresos y los gastos. En materia de existencias, las principales novedades del PGCP son las siguientes:

En el caso de prestación de servicios, las existencias deben recoger el coste de dicha prestación de servicios hasta el momento del reconocimiento de los ingresos correspondientes. Cuando se registren los ingresos se imputarán al resultado del ejercicio los gastos relacionados con esos ingresos. Sin embargo, si no se dan las condiciones necesarias para el reconocimiento de unos ingresos cuya consecución está generando unos costes, estos costes se incorporarán al valor contable de las existencias.

En materia de correcciones de valor, la cuenta correctora no se denominará provisión por depreciación, sino deterioro de valor, término que se corresponde exactamente con el concepto por el que se ha producido la corrección valorativa. El término «provisiones» se reserva para designar determinadas obligaciones o pasivos de las entidades públicas.

La asignación de valor a las salidas de existencias se efectuará con criterio general, aplicando el precio o coste medio ponderado, si bien se considera admisible el método FIFO. El LIFO o la valoración por un importe fijo son criterios no admitidos por el PGCP.

En cuanto a los gastos financieros, éstos se podrán incluir en el precio de adquisición o coste de producción para las existencias que

⁴ Vid. NRV 11ª.

requieren más de un año para estar en condiciones de ser vendidas, en los términos previstos para el inmovilizado. Como límite, actúa el valor realizable neto.

4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN

Reconocimiento y valoración de los ingresos sin contraprestación⁵

Los ingresos sin contraprestación derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y no da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio

Su **reconocimiento** va asociado al reconocimiento de un activo derivado de la transacción, salvo que exista un pasivo derivado de una condición que implique devolución del activo.

Para el registro o reconocimiento de los ingresos sin contraprestación deben cumplirse los criterios de reconocimiento del activo.

Se **valorarán** por el importe del incremento de los activos netos en la fecha de reconocimiento.

Dentro de esta categoría de ingresos analizaremos de manera particular las características más significativas de los impuestos, las multas y sanciones pecuniarias, las transferencias y las subvenciones.

Impuestos

Los ingresos por impuestos se reconocerán cuando tenga lugar el hecho imponible y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo

En cuanto a su valoración, los impuestos se valorarán aplicando los criterios generales. Cuando la liquidación de un impuesto se efectúe en un ejercicio posterior a la realización del hecho imponible podrán utilizarse modelos estadísticos para determinar el importe del activo, siempre que dichos modelos tengan un alto grado de fiabilidad.

Así pues, en impuestos tales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades deberían contabilizarse, en virtud del principio de devengo, como ingresos en el ejerci-

⁵ NRV 16^a.

cio a cuya actividad se refieren, aun cuando la corriente financiera se produzca en el ejercicio siguiente. Para ello es necesario efectuar estimaciones para las que la normativa exige un alto grado de fiabilidad. Esta condición puede suponer una restricción importante para la aplicación del criterio de devengo a la estimación de estos ingresos, en los términos a los que nos acabamos de referir.

En virtud del principio general de no compensación, el ingreso tributario se determinará por su importe bruto, y los beneficios a los contribuyentes que se paguen a través del sistema tributario constituyen un gasto y deben reconocerse de forma independiente.

Sin embargo, el ingreso tributario no debe incrementarse por el importe de los gastos fiscales (deducciones), ya que estos gastos son ingresos a los que se renuncia y no dan lugar a flujos de entrada o salida de recursos

Multas y sanciones pecuniarias

Las multas y sanciones se reconocen cuando se recauden, o bien cuando surja el derecho a cobrarlas. Se entiende que nace el derecho de cobro cuando el ente impositor cuente con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo el derecho de cobro.

Se entenderá que existe este título:

a) Por el acto administrativo de imposición de la multa o sanción, cuando éste sea legalmente ejecutivo desde que se dicta; o bien,

b) Con posterioridad al acto administrativo, cuando la legislación establezca la ejecutividad luego de dictarse el acto, por las causas siguientes:

i. Transcurso del plazo legal de reclamación sin que ésta se haya producido.

ii. Resolución confirmatoria del acto en el último recurso posible antes de la ejecutividad del acto.

Transferencias y subvenciones⁶

A efectos del tratamiento contable de estas importantes categorías de ingresos sin contraprestación de las entidades públicas, el PGCP utiliza los conceptos siguientes:

⁶ NRV 18ª.

En el caso de las **transferencias** éstas tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

En cuanto a las **subvenciones**, la diferencia con las transferencias radica en el destino, ya que tienen carácter finalista, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

Las **transferencias y subvenciones (T/S) concedidas** se reconocerán como gastos desde el momento en que se cumplan las condiciones de percepción. Si al cierre no se cumplen todas las condiciones, pero no existen dudas razonables de su cumplimiento, se dotará una provisión como contrapartida del gasto correspondiente. Si se asume la deuda de otra entidad, ésta se reconocerá como subvención concedida⁷.

En el caso de **T/S recibidas**, éstas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario en la fecha en que se cumplan las condiciones de disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción y exista acuerdo individualizado de concesión. Si se asume una deuda de la entidad, su importe se reconocerá como subvención recibida desde el momento en que entre en vigor el acuerdo o norma de asunción, registrándose simultáneamente la cancelación del pasivo asumido.

En cuanto a la **imputación temporal** de estos ingresos, las **transferencias** se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan, en tanto que las **subvenciones** se registrarán con carácter general como ingresos directamente imputados a patrimonio neto, imputándose a resultados sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos, con los criterios específicos correspondientes a la finalidad de la subvención. Así, **atendiendo a su finalidad**, las subvenciones recibidas se imputarán a resultados de acuerdo con los siguientes **criterios específicos**:

a) Las subvenciones para financiar gastos se imputarán al resultado del ejercicio en el que se devenguen los gastos que están financiando.

⁷ El tratamiento de las T/S concedidas por las entidades públicas propietarias a entidades públicas dependientes se aborda en el epígrafe 5 de este mismo trabajo.

b) Las subvenciones para adquisición de activos:

i. Cuando se trate de activos amortizables, las subvenciones se imputarán al resultado en proporción a la vida útil del bien, con el mismo método de la amortización, o, en su caso, cuando se produzca la enajenación o baja en inventario.

ii. En el caso de los activos no amortizables se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja.

iii. Cuando la condición sea determinadas aplicaciones de fondos, cuando se produzcan los gastos derivados de esa aplicación.

c) Las subvenciones para cancelación de pasivos se imputarán a resultados en el ejercicio en el que se produzca la cancelación. Si las subvenciones se han otorgado para una financiación específica, la imputación se efectuará en función del elemento financiado.

Hay que resaltar aquí que el nuevo Plan abandona el criterio del PGCP de 1994 en materia de imputación a resultados de las denominadas subvenciones de capital, destinadas a financiar la adquisición de elementos del activo no corriente. A diferencia del Plan de 1994, que imputaba todas las transferencias o subvenciones al resultado del ejercicio en el que se procedía a su reconocimiento, en el PGCP de 2010 se siguen los criterios generales del PGC empresarial, imputando las subvenciones a resultados en función de las características de los elementos subvencionados.

El registro contable de las subvenciones imputadas directamente a patrimonio, para posteriormente transferirse a resultados, se lleva a cabo empleando las cuentas correspondientes de los grupos 8 y 9⁸, al igual que en el PGC de 2007. Ello facilita la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto, complicando por el contrario las anotaciones contables. Con esta excepción, la reforma no supone cambio alguno con respecto al tratamiento de las subvenciones de capital en el PGC de 1994, aunque sí lo supone, como se ha indicado, con respecto al PGCP de 1994.

En lo relativo a **criterios de valoración**, el PGCP establece las siguientes pautas:

1. Las T/S de carácter monetario. Se valorarán –tanto en la contabilidad del concedente como en la del beneficiario– por el importe concedido.

⁸ Subgrupos 84, «Imputación de subvenciones», y 94, «Ingresos por subvenciones».

2. Las T/S de carácter no monetario. En la contabilidad del ente concedente se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en tanto que el ente beneficiario valorará estos ingresos por el valor razonable de los elementos recibidos en la fecha del reconocimiento.

3. Las subvenciones por asunción de deudas se valorarán por el valor contable de la deuda en la contabilidad del ente beneficiario y por el valor razonable de la deuda en el caso de la entidad concedente de la subvención.

5. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES CONCEDIDAS POR LAS ENTIDADES PÚBLICAS PROPIETARIAS

En el caso de las T/S concedidas por las entidades públicas propietarias a entidades públicas dependientes se aplicarán los criterios generales. No obstante, la aportación inicial directa y las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la dependiente se contabilizarán del modo siguiente:

– Por la propietaria. Se considerarán como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la NRV nº 8, «Activos financieros», que establece que las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción.

– Por la entidad dependiente. Estas transferencias se contabilizarán como patrimonio neto, valorándose con los criterios expuestos en el apartado anterior⁹.

Subvenciones a empresas públicas

Tal como terminamos de plantear, el tratamiento contable de las subvenciones concedidas a entidades públicas dependientes sigue los criterios generales del PGCP, excepto cuando realmente constituyan aportaciones a los fondos propios de la entidad dependiente al inicio de sus actividades o en ulteriores ampliaciones, en cuyo caso se aplicarán las normas relativas a las inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las empresas públicas son entidades dependientes de otra entidad pública, que aplicarán a las subvenciones recibidas los criterios generales del PGC de 2007, con las excepciones y particularidades

⁹ Las T/S de carácter monetario se valorarán por el importe concedido; las T/S de carácter no monetario, por el valor razonable de los elementos recibidos.

establecidas en el propio PGC de 2007, el PGCP de 2010 y las resoluciones del ICAC.

Para centrar mejor la cuestión conviene analizar cuáles son los criterios generales aplicables a las subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios, tal como establece el PGC de 2007. Tal como se recoge de manera esquemática en el Cuadro nº 3 (zona sombreada), las subvenciones otorgadas por socios o propietarios de carácter público se imputarán a fondos propios, al igual que el caso de las empresas privadas. No obstante, si las ayudas se destinan a financiar actividades de interés público o general se tratarán en la contabilidad de la empresa beneficiaria como si aquéllas hubieran sido otorgadas por terceros, lo que supondrá normalmente su imputación a resultados, en el mismo ejercicio o en otros ulteriores, en función de los activos o pasivos a los que se asignen¹⁰.

**CUADRO Nº 3.
TIPOS DE SUBVENCIÓN, DONACIÓN O LEGADO
Y CRITERIOS DE IMPUTACIÓN**

TIPO DE SUBVENCIÓN, DONACIÓN O LEGADO		CRITERIOS DE IMPUTACIÓN	
Reintegrables		Pasivos	
No reintegrables	Otorgados por socios o propietarios	Privados	Fondos propios
		Públicos	Se aplicarán los criterios de los otorgados por terceros si financian <i>actividades de interés público o general</i>
	Otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios	Para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación	Ingresos del ejercicio
		Para financiar gastos específicos	Ingresos del ejercicio en que se devenguen los gastos
	Para adquirir activos o cancelar pasivos	En función de los activos y/o pasivos a los que se asignen	

¹⁰ PGC, NRV nº 18, apartado 2.

Todo ello salvando el tratamiento como inversiones financieras en empresas del grupo, multigrupo y asociadas que terminamos de exponer al comienzo de este epígrafe, excepcionado por el PGCP¹¹.

A diferencia del PGC de 1990, en el que las cantidades entregadas por los socios, incluyendo las subvenciones, se consideraban como aportaciones de socios solamente en el caso de que estas aportaciones se realizaran para la compensación de pérdidas, el PGC 2007 considera que todas estas cantidades se registrarán en cualquier caso como fondos propios, con independencia de que se destinen o no la compensación de pérdidas.

En el caso de las empresas públicas, la aplicación estricta de esta regla puede conducir a la aparición de déficits de explotación abultados en el caso de empresas públicas que desarrollen la totalidad o la mayor parte de su actividad para las entidades públicas de las que dependen. Por ello se ha considerado que, al igual que una entidad pública puede encargarle a una empresa privada la realización de una obra o la prestación de un servicios de interés general sin que esos ingresos de la empresa privada dejen de considerarse como componentes positivos del resultado, tampoco tienen por qué no incluirse en resultados las subvenciones destinadas a la financiación de actividades de interés público en el caso de que la empresa que preste los servicios o realice las obras sea una empresa pública dependiente de la entidad que realiza el encargo y financia su coste.

Esta política contable implica que los importes de estas ayudas –salvo en supuestos poco frecuentes– revertirán así a ingresos y aumentarán la cifra de beneficios de la empresa pública (o reducirán sus pérdidas). Los aspectos determinantes de que este criterio excepcional y específico de las empresas públicas pueda aplicarse dependerá así de la existencia o no de un interés público, que se determinará de conformidad con los criterios establecidos para ello, que analizaremos con algún detalle a continuación.

La interpretación y normas para la aplicación de los criterios generales del PGC 2007 se ha venido concretando por medio de diversos pronunciamientos del ICAC, de los que se derivan los posicionamientos siguientes¹²:

¹¹ PGCP, NRV nº 18, apartado 4.

¹² En lo referente a la delimitación del interés público o general y sus implicaciones en contabilidad, véase *BOICAC 77*, de marzo de 2009, sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de «interés público o general» a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18^a. Subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

- **Alcance del concepto de interés público o general.**

A este respecto las líneas fundamentales del posicionamiento del ICAC son las siguientes:

1. No se pueden considerar genéricamente las actividades de una empresa como de interés público o general.

2. Por el contrario, se definirán como de interés general actividades específicas de una empresa a cuya financiación la Administración Pública afecta unos fondos determinados.

3. Las aportaciones del socio o propietario no afectas a una actividad concreta no se consideran subvenciones y, por lo tanto, se incorporarán a los fondos propios de la entidad beneficiaria

- **Transferencias o entregas sin contraprestación a empresas públicas, realizadas por Administraciones Públicas socios de éstas que no son ingresos.**

No constituyen ingresos, y deben tratarse como aportaciones del socio, las transferencias o subvenciones que presenten las siguientes características:

1. Las que se reciban con una finalidad indeterminada (financiar el conjunto de actividades, no ninguna actividad en concreto).

2. Las destinadas a compensar pérdidas genéricas (aunque se hayan instrumentado mediante contratos-programa o documentos similares).

3. Las recibidas para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

- **Subvenciones y transferencias que son ingresos.**

Los tipos de subvenciones y transferencias que se señalan a continuación constituyen ingresos y deben imputarse a resultados de acuerdo con las normas a ellos aplicables:

1. Sea cual sea su finalidad se considerarán ingresos las subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios cumpliendo los requisitos de la Ley General de Subvenciones.

2. Atendiendo a su finalidad, constituyen ingresos por destinarse a financiar actividades específicas:

a) Las transferencias destinadas a financiar actividades *declaradas de interés general* mediante una norma jurídica.

b) Las transferencias establecidas mediante contratos-programa, convenios u otros instrumentos con la finalidad de realizar una determinada actividad o prestar un determinado servicio *de interés público* (siempre que los instrumentos especifiquen las distintas finalidades de la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas).

3. Transferencias para financiar proyectos específicos de I+D si estos proyectos se incluyen en el marco de actividades declaradas de *interés general*.

4. Finalmente, en el caso de aportaciones para inversiones de inmovilizado o cancelación de deudas por adquisición del mismo:

a) Se considerarán como recibidas de un tercero no socio y constituirán ingresos cuando se trate de inmovilizado afecto a una *actividad específica de interés general* (o su financiación con deudas).

b) Los ingresos se contabilizarán inicialmente en patrimonio neto, imputándose a resultados de acuerdo con las características del inmovilizado.

c) Si se reciben transferencias para gastos específicos de una actividad de interés general y al mismo tiempo para financiar el inmovilizado afecto no podrán considerarse entre los primeros los gastos de amortización de ese inmovilizado financiado con transferencias.

6. ADSCRIPCIONES Y OTRAS CESIONES GRATUITAS DE BIENES Y DERECHOS

Se trata de operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una unidad pública a otra con un destino o fin determinados. Si los bienes o derechos se utilizan para otra finalidad diferente normalmente revertirán a la entidad aportante¹³.

Dentro de las adscripciones se incluyen las cesiones:

- De una entidad pública a organismos dependientes.
- Entre organismos dependientes de una misma entidad pública.

En cuanto al resto de cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos, en ellas se incluyen las realizadas entre dos entidades:

- Sin relación de dependencia.
- Que no sean dependientes de una misma entidad pública.

¹³ Vid. NRV 19ª del PGCP, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

Para el **reconocimiento y valoración** de estas operaciones se aplicarán los criterios generales descritos con anterioridad para las transferencias y subvenciones, tanto para la entidad beneficiaria como para la entidad aportante¹⁴. La entidad cedente valorará la transacción por el valor contable de los elementos entregados y la entidad beneficiaria por el valor razonable del elemento recibido.

Si hay dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista (sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos), la subvención tendrá la consideración de reintegrable y la operación se tratará como un pasivo de la entidad beneficiaria y un activo de la entidad aportante.

Se presumirá la utilización futura del bien para la finalidad prevista siempre que sea ése su uso en el momento de elaborar la información contable

La **duración del periodo de adscripción o cesión gratuita** incide en la clasificación del activo en la contabilidad de la entidad beneficiaria en los términos siguientes:

1. Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo inferior a la vida económica del bien, la entidad beneficiaria registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido; por el contrario

2. Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo indefinido o similar a la vida económica del bien, la entidad beneficiaria registrará el elemento recibido en función de su naturaleza por su valor razonable en la fecha de la cesión.

Este mismo criterio se aplicará **a cualquier empresa** que reciba en cesión el derecho de uso de bienes de dominio público sin exigencia de contraprestación¹⁵. En tal caso, si se cumplen las condiciones para su reconocimiento, esta cesión *se registrará como subvención no reintegrable*, imputada inicialmente al patrimonio neto¹⁶. Como contrapartida, en el activo se reconocerá un *activo intangible*, salvo que la cesión se extienda a la práctica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, en cuyo caso se reconocerá como *inmovilizado material*. El activo se valorará en ambos casos por su valor razonable.

¹⁴ Vid. la NRV 18ª del PGCP, «Transferencias y subvenciones».

¹⁵ Vid. BOICAC nº 77, marzo 2009, respuesta a la consulta sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes sin exigencia de contraprestación.

¹⁶ Vid. PGC 2007, NRV 18ª y consulta ICAC de marzo 2008 (BOICAC nº 75).

En el Plan no se ha abordado el tratamiento contable de algunas situaciones derivadas de la colaboración público-privada, cuestión que debe ser regulada desde el punto de vista de las entidades públicas y desde la perspectiva del operador privado. El caso descrito en el párrafo anterior solamente la cesión de uso de unos activos sin contraprestación, pero en el ámbito de la colaboración público-privada existirá contraprestación, originándose activos y pasivos que han de reconocerse y valorarse en los libros de las dos partes implicadas. El tratamiento de estos aspectos desde el punto de vista del operador privado pueden encontrarse en el IFRIC, Interpretation 12, *Service Concession Arrangements*; por su parte, el IPSASB publicó en febrero de 2010 el ED 43, *Service Concession Arrangements: Grantor*, que constituye la norma «espejo» del IFRIC 12, regulando el reconocimiento de los activos y pasivos conectados con este tipo de actuaciones.

Finalmente, en cuanto a las **adscripciones de bienes de las entidades públicas a sus entidades públicas dependientes**, se aplicarán los criterios expuestos en este trabajo al comienzo del apartado 5, con relación a las aportaciones de entidades públicas a entidades dependientes¹⁷, lo cual supone que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha dependiente, por lo que se contabilizarán por la propietaria como inversiones en el patrimonio de la dependiente y por ésta como patrimonio neto, valorándose de acuerdo con las reglas generales expuestas con anterioridad¹⁸.

¹⁷ Se tratarán de acuerdo con la NRV 18^a, «Transferencias y subvenciones», apartado 4, «T y S otorgadas por las entidades públicas propietarias».

¹⁸ Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valoran al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción.