

BOLETÍN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA

Año LXIV

Núm. 2.109

Mayo de 2010



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE JUSTICIA

ISSN: 1989-4767

NIPO: 051-10-003-3

www.mjusticia.es/bmj

Enlaces

Publicaciones del Ministerio de Justicia

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado. <https://cpage.mpr.gob.es>

Contacto

Contacto Boletín

Edita

Ministerio de Justicia
Secretaría General Técnica

Maquetación

Subdirección General de Documentación y Publicaciones

ISSN

1989-4767

NIPO

051-10-003-3

Depósito Legal

M.883-1958

En este número:

- SOBRE LA TÉCNICA NORMATIVA Y EL ORDEN CONSTITUCIONAL DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS: LA INVOCACIÓN DE TÍTULOS COMPETENCIALES EN LA ELABORACIÓN DE NORMAS Y DISPOSICIONES. por *Jacobo Fernández Álvarez* (pág. 1079)
- RESOLUCIÓN DE 22 DE ABRIL DE 2010, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, POR LA QUE SE PUBLICA LA MODIFICACIÓN DEL ACUERDO DEL CONSEJO DE MINISTROS DE 30 DE MAYO DE 2008, POR EL QUE SE DA APLICACIÓN A LA PREVISIÓN DE LOS ARTÍCULOS 152 Y 147 DE LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA, RESPECTO AL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN INTERVENTORA EN RÉGIMEN DE REQUISITOS BÁSICOS. (pág. 1101)
- CONSEJO DE MINISTROS. APROBADA LA RACIONALIZACIÓN DE ESTRUCTURAS EN LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO Y LA REDUCCIÓN DE ALTOS CARGOS (pág. 1175)
- COMIENZA LA IMPLANTACIÓN DE LA NUEVA OFICINA JUDICIAL (pág. 1178)

NORMAS PARA PUBLICACIÓN DE ARTÍCULOS

1. Los trabajos que se remitan para su publicación en el *Boletín de Información* del Ministerio de Justicia deberán ser inéditos, y no estar pendientes de publicación en otra revista.

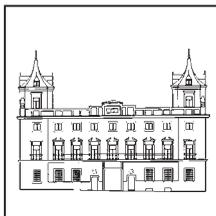
2. Tendrán una extensión mínima de 20 páginas, sin exceder, en principio, de 50, y deben ir mecanografiados a espacio y medio. Deberán remitirse por correo electrónico a la dirección publicaciones@mjusticia.es. Si optan por realizar el envío por correo ordinario, los trabajos se presentarán en papel DIN A-4 acompañados del correspondiente soporte electrónico.

3. Irán precedidos de una página en la que se haga constar: título, nombre del autor (o autores), dirección postal, número de teléfono, correo electrónico, profesión y, en su caso, nombre de la institución o entidad donde preste servicios profesionales.

4. El trabajo irá encabezado por su título, nombre del autor y profesión o cargo. Deberá ir precedido de un breve resumen que sintetice el contenido del artículo y de un sumario.

5. Las notas, referencias bibliográficas, abreviaturas, subrayados, etc., se harán de acuerdo con las normas usuales en publicaciones científicas. Además de las notas a pie de páginas, o en sustitución de ellas, podrá incluirse al final una breve referencia bibliográfica orientativa sobre la materia objeto de estudio en el trabajo.

6. Los trabajos deberán remitirse a la Subdirección General de Documentación y Publicaciones. Ministerio de Justicia, c/ San Bernardo, 62, 28071 Madrid, teléfonos 91 390 44 29 y 91 390 21 49.



AÑO LXIV • 15 MAYO 2010 • Núm. 2109

SUMARIO

Páginas

ESTUDIOS

- Sobre la técnica normativa y el orden constitucional de distribución de competencias: la invocación de títulos competenciales en la elaboración de normas y disposiciones, por *Jacobo Fernández Álvarez* 1079

DISPOSICIONES GENERALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Acuerdo de 28 de abril de 2010, del Pleno del Tribunal Constitucional, por el que se modifica parcialmente el Reglamento de Organización y Personal del Tribunal Constitucional..... 1095
- Recursos de Inconstitucionalidad..... 1096
- Cuestiones de inconstitucionalidad 1098

TRIBUNAL SUPREMO

- Sentencia de 9 de marzo de 2010, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, por la que se anula el Real Decreto 1338/2006, de 21 de noviembre, por el que se desarrollan determinados aspectos del artículo 93 de la

Ley 29/2006, de fecha 26 de junio, de garantías y uso racional de medicamentos y productos sanitarios en el marco del sistema de precios de referencia.	1101
--	------

MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y DE COOPERACIÓN

Acuerdo entre el Reino de España y la República de Finlandia sobre protección recíproca de la información clasificada, hecho en Madrid el 9 de junio de 2009. (Ref.)... ..	1101
Acuerdo de Estabilización y Asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados Miembros, por una parte, y la República de Montenegro, por otra, hecho en Luxemburgo el 15 de octubre de 2007. (Ref.)... ..	1101

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Resolución de 22 de abril de 2010, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica la modificación del Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos.... ..	1101
---	------

AUTORIDADES Y PERSONAL

NOMBRAMIENTOS Y SITUACIONES

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Nombramientos	1107
Destinos	1107
Situaciones	1107
Magistrados	1108

MINISTERIO DE JUSTICIA

Nombramientos	1109
Situaciones	1110
Destinos	1110
Bajas	1111
Reingresos	1111

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunitat Valenciana	1111
Comunitat Autónoma de Canarias	1111

OPOSICIONES Y CONCURSOS

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Carrera Judicial	1112
Carreras Judicial y Fiscal	1112

MINISTERIO DE JUSTICIA

Cuerpos y escalas de Gestión Procesal y Administrativa	1112
Notarías	1113
Carrera Fiscal	1113
Cuerpo de Auxilio Judicial	1113
Funcionarios de la Administración del Estado	1113
Funcionarios de las Administraciones Públicas	1113
Carreras Judicial y Fiscal	1113
Cuerpo de Oficiales	1114
Cuerpos Especiales	1114
Cuerpo de Secretarios Judiciales	1114

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidades Autónomas	1114
-----------------------------	------

OTRAS DISPOSICIONES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Datos de carácter personal	1117
----------------------------------	------

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Contratación administrativa	1118
Ayudas	1118

MINISTERIO DE JUSTICIA

Becas	1118
Subvenciones.	1118

	<u>Páginas</u>
Recursos	1118
Cartas de Servicios	1121
Organizaciones Sindicales. Acuerdo	1121
Comunidades Autónomas.	1121
Grandezas y Títulos del Reino.	1122
 MINISTERIO DE DEFENSA	
Recursos	1122
 MINISTERIO DEL INTERIOR	
Recursos	1123
 MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN	
Recursos	1124
 MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA	
Recursos	1124
 MINISTERIO DE SANIDAD Y POLÍTICA SOCIAL	
Recursos	1124
 RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO	
RECURSOS	1125
 JURISPRUDENCIA	
DECISIONES Y SENTENCIAS DEL TRIBUNAL EUROPEO	1159

	<u>Páginas</u>
CONSEJO DE MINISTROS	
VIERNES, 30 DE ABRIL DE 2010	
Presidencia del Gobierno	1175
ACTUALIDAD	1178
CRÓNICA	1181

**El Boletín no se solidariza necesariamente con las opiniones sostenidas
por los autores de los originales publicados**

ISSN: 1989-4767

Depósito Legal: M. 883-1958

NIPO: 051-10-003-3

Edita: Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones
San Bernardo, 62 - 28015 Madrid

Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado

ESTUDIOS

Sobre la técnica normativa y el orden constitucional de distribución de competencias: La invocación de títulos competenciales en la elaboración de normas y disposiciones

JACOBO FERNÁNDEZ ÁLVAREZ
Administrador Civil del Estado
Subdirector General Adjunto
Vicesecretaría General Técnica
Ministerio de Justicia

SUMARIO: I. Introducción.—II. Las Directrices de técnica normativa.—III. Los criterios sobre adecuación de la normativa estatal al orden constitucional de distribución de competencias de 2008.—IV. La memoria de análisis de impacto normativo.—V. Cuestiones conexas. La participación autonómica y local en la elaboración del proyecto.—VI. Una aproximación a la jurisprudencia constitucional en la materia.—VII. Conclusión

I. INTRODUCCIÓN.

La técnica legislativa (TL), en sentido restringido, se refiere al estudio de la composición y redacción de las leyes y disposiciones jurídicas (drafting)¹.

De escasa tradición en España, es una disciplina transversal relativa a la calidad de las normas y que comprende diversos aspectos como el procedimiento de elaboración, el estilo y el lenguaje legal, la lógica y la sistemática, la forma y estructura, las técnicas de evaluación de la efectividad e integración en el ordenamiento jurídico, los sistemas de codificación y especialización, y el uso de instrumentos informáticos, entre otras materias.

¹ Cfr. GRETEL (Grupo de Estudios de Técnica Legislativa): *Curso de Técnica Legislativa*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

En las Directrices de Técnica Normativa del Gobierno de Aragón, se la denomina como la procura la calidad de las normas. El contenido de la misma abarcaría: qué, para qué, cuándo y cómo debe legislarse sobre determinado aspecto de la realidad social, la necesidad efectiva de la nueva regulación, el estudio de los precedentes y de la legislación comparada, la definición de los objetivos que se pretenden, su encaje congruente en el ordenamiento jurídico, el cálculo de los costes de la puesta en vigor de la norma, y la prospectiva de su grado de cumplimiento y de sus efectos.

Los instrumentos básicos de la técnica legislativa son las Directrices sobre la forma de las normas y los Cuestionarios de Evaluación previa de los proyectos normativos². Tienen su origen en los países de habla germánica, extendiéndose posteriormente a otros países como Italia (años setenta) o España (comienzos de los 90).

Las directrices de técnica normativa, para Sainz Moreno, tienden a obtener la unidad y continuidad del ordenamiento, así como la calidad, publicidad y viabilidad de las normas que lo integran. Aunque la preocupación por la técnica normativa y su consiguiente positivación son recientes, existen ya algunas directrices tendentes a orientar la actividad de los titulares de la potestad normativa.

En España, sólo cabe reseñar la experiencia del Grupo de Estudios de Técnica Legislativa (GRETEL) que se constituyó en el seno del Centro de Estudios Constitucionales y cuyo principal trabajo fue la publicación en 1989 del Curso de Técnica Legislativa. Como resultado de sus propuestas el Consejo de Ministros aprobó, en sus reuniones de fechas 26 de enero de 1990 y de 18 de octubre de 1991 respectivamente, el «Cuestionario de Evaluación que deberá acompañarse a los proyectos normativos que se elevan al Consejo de Ministros» y las «Directrices sobre la forma y estructura de los Anteproyectos de Ley», hoy sustituidas por las Directrices de técnica normativa aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de julio de 2005.

Sin embargo existen recientes iniciativas en el panorama estatal que se tratarán de analizar con detenimiento, como son la Memoria del análisis de impacto normativo en 2009, o los Criterios sobre adecuación de la normativa estatal al orden constitucional de distribución de competencias en 2008.

En el ámbito autonómico, en sus orígenes, hay que recordar las Directrices para la elaboración de proyectos de ley, decretos, órdenes y resoluciones aprobadas por el Gobierno Vasco (BOPV 19 de abril de 1993).

En el ámbito de la Unión Europea se aprobaron unas directrices por Resolución de 8 de junio de 1993 (DOCE 17 de junio de 1993), como últimos esfuerzos realizados en el campo de la técnica normativa, la «better regulation».

La Comisión Europea ha emprendido la ambiciosa operación de legislar mejor. En 2002 se puso en marcha un programa de gran envergadura para simplificar y, en general, mejorar el marco regulador. Está diseñado para suprimir el papeleo, mejorar

² JAVIER GARCÍA FERNÁNDEZ: *Problemas de técnica legislativa en el ámbito de la producción normativa de las comunidades autónomas*. Artículo en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1999.

la calidad de la legislación y diseñar leyes mejores para los consumidores y el mundo empresarial.

Los principales objetivos y medidas para legislar mejor en las instituciones de la UE se recogen, fundamentalmente, en dos documentos³: el Acuerdo Interinstitucional «Legislar mejor», adoptado por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión Europea en diciembre de 2003. Y el plan de acción «Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea» (COM (2005) 97, de marzo de 2005), que actualiza y completa el Plan de acción de 2002 «Simplificar y mejorar el marco regulador», (COM (2002)278, de 5 de junio de 2002). El último balance publicado de este plan viene recogido en el «Tercer análisis estratégico de la Comisión del programa «Legislar mejor» en la Unión Europea»⁴.

Individualmente, gran parte de los Gobiernos de países miembros de la Unión Europea⁵ han constituido organismos de alto nivel para ayudar en las funciones de planificación, dirección, coordinación y revisión del sistema normativo. Tales organismos están dedicados a fomentar la mejora de las futuras regulaciones y a reformar los procedimientos normativos con vistas a mejorar su eficiencia y efectividad.

En el presente trabajo se va a procurar, desde la doctrina constitucional y los distintos documentos aprobados hasta la fecha, mostrar una semblanza de los problemas de la técnica legislativa en las relaciones entre los ordenamientos estatal y ordenamientos autonómicos, desde una perspectiva formal, como es la invocación de títulos competenciales o la participación de la comunidades autónomas en los proyectos normativos. Para ello, se estudiarán cronológicamente las distintas actuaciones estatales relacionadas con la materia.

³ PILAR BASELGA GARCIA-ESCUADERO: *Materiales para el estudio de la técnica legislativa*, Madrid, 2009.

⁴ Ha que resaltar la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 16.3.2005 y que ha influenciado la Guía Metodológica de la Memoria de Análisis de Impacto Normativo. En la misma, se señala:

«La presente comunicación pone en marcha la iniciativa anunciada en la revisión intermedia y, en coherencia con la acción en curso para mejorar la legislación, propone tres líneas de actuación fundamentales:

– Promover con más determinación a nivel de la UE los instrumentos que permiten concebir y aplicar una mejor legislación, especialmente las evaluaciones de impacto y la simplificación.

– Trabajar más estrechamente con los Estados miembros para garantizar que todos los legisladores apliquen coherentemente los principios de mejora de la legislación en toda la UE. Actuar sólo a nivel de la UE no será suficiente: la transposición de la legislación de la UE por parte de los Estados miembros y las iniciativas legislativas nacionales tienen también un efecto directo, no sólo en las administraciones nacionales y los ciudadanos sino también en las empresas, especialmente las PYME, de toda la Unión.

– Reforzar el diálogo constructivo entre todos los legisladores, a nivel tanto de la UE como de los Estados miembros, y con las partes interesadas.»

⁵ En Inglaterra, se dedican a estos estudios el Royal Institute of Public Administration, el Office of Parliamentary Counsel, la Statute Law Society, el Instituto de Criminología de la Universidad de Cambridge, el Centro de Criminología y de Estudios Filosóficos y Sociológicos de la Universidad de Edimburgo, así como los centros socio-legales de la Universidad de Sheffield y de Oxford. En Bélgica hay que citar el Centrum voor Rechtssociologie de la Universitaire Faculteiten Saint-Ignatius de Antwerpen y la Facultad de Derecho de la Universidad de Lieja. En Holanda, la preocupación por la calidad de las leyes llevó al Ministerio de Justicia a la creación en su seno del Committee for the Review of Legislative Projects así como la General Legislation Policy División. En Francia, los estudios de técnica legislativa se realizan en la Ecole National d'Administration. En Italia puede citarse la creación de un Observatorio legislativo interregional, así como una Escuela de Ciencia y Técnica de Legislación. En Alemania, por último, hay que destacar los numerosos e importantes trabajos derivados tanto de la práctica parlamentaria como de la actividad académica.(web del Ministerio de Justicia, www.mjjusticia.es)

II. LAS DIRECTRICES DE TÉCNICA NORMATIVA

Como ha señalado Sainz Moreno⁶, las directrices de técnica normativa tienden a obtener la unidad y continuidad del ordenamiento, así como la calidad, publicidad y viabilidad de las normas que lo integran.

Si bien la preocupación por la técnica normativa y su positivación son recientes, existen ya algunas directrices tendentes a orientar la actividad de los titulares de la potestad normativa; así, el primer paso lo constituyeron a nivel estatal las mentadas Directrices sobre la forma y estructura de los anteproyectos de Ley aprobados por el Consejo de Ministros («BOE» 18 de noviembre de 1991), seguidas por las actuales Directrices de técnica normativa aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005 («BOE» 29 de julio de 2005).

a) Las Directrices sobre la forma y estructura de los anteproyectos de Ley aprobados por el Consejo de Ministros de 1991

Son fruto de la previa tarea de elaboración teórica por parte del Centro de Estudios Constitucionales, con el fin de dotar a la Administración General del Estado de unas pautas o reglas de técnica legislativa, que ayudaran a la hora de redactar los anteproyectos de Ley e incluso los reglamentos «llegados el caso»⁷.

Es preciso subrayar en que este primer paso hacia la instauración de la técnica legislativa como verdadera disciplina de la producción normativa, los impulsores del proyecto son plenamente conscientes de la novedad en el panorama jurídico español, e intentan resaltar en todo momento el carácter interno del documento, al «*no pretender traspasar el umbral de la potestad de las Cortes Generales*», y «*sin que ello afecte en modo alguno a la plena y exclusiva potestad de las cámaras para deliberar y decidir libremente sobre el contenido y la forma del proyecto que el Gobierno les hubiera remitido.*»

Llegados a este punto, ciñéndonos a las previsiones formales sobre títulos competenciales y orden constitucional de distribución de competencias, en la directriz nº 29 relativa a las cláusulas de salvaguardia del rango de ciertas disposiciones, así como de salvaguardia de disposiciones normativas o de competencias ajenas, que deben incluirse en las disposiciones finales (directriz nº 26), se recogen en su apartado b) una serie de consideraciones que se podrían estructurar de la siguiente manera:

– Se deberán reflejar las disposiciones o competencias aplicables relativas a los ordenamientos comunitario europeo (en este caso con objeciones en la actualidad como se analizará posteriormente) citando de forma concreta las normas de la comunidad europea en cuyo desarrollo se dicta el anteproyecto.

⁶ SAINZ MORENO, F.: «Técnica normativa», en *Enciclopedia Jurídica*. Madrid, Civitas, 1995. v. 4 (pp. 6485-6489).

⁷ Así se afirma en el Preámbulo de la Resolución de 15 de noviembre de 1991 de la Subsecretaría, por la que se dispone la publicación del Acuerdo de Consejo de Ministros, por el que se aprueban las Directrices sobre la forma y estructura de los anteproyectos de Ley («BOE» de 18 de noviembre de 1991).

– También las referencias a disposiciones o competencias aplicables relativas a los ordenamientos autonómicos, destacando el título competencial habilitante.

– Se exige en último lugar señalar los preceptos del anteproyecto que deban ser de aplicación directa (por responder a una competencia exclusiva, de legislación plena o de legislación básica) o, en su caso, supletoria, salvo que, por la simplicidad de su cita y por su finalidad meramente delimitadora del ámbito de aplicación del anteproyecto, deban situarse al comienzo de la parte dispositiva de este. Este punto todavía tiene poco recorrido, pero avanza las líneas futuras en relación a las competencias básicas y exclusivas y la problemática de la supletoriedad.

Así, por vez primera, surge una previsión para que en la fase de elaboración de los textos normativos estatales se reconozca la realidad autonómica existente, con una clara voluntad de que la rigurosa interpretación y delimitación del ámbito competencial redunde en una pacífica aplicación normativa, evitando conflictos y recursos por parte de las comunidades autónomas.

Con el tiempo, las Directrices de 1991 se fueron aplicando por analogía a los proyectos de reales decretos, tal y como era su pretensión inicial, con el debido trabajo y apoyo por parte de las unidades normativas y Secretarías Generales Técnicas de los distintos departamentos ministeriales, permitiendo homogeneizar técnicamente los textos, e influyendo en posteriores directrices elaboradas por gobiernos autonómicos que han supuesto un paso muy importante en el desarrollo de una conciencia de calidad en los redactores de textos normativos en el seno de la Administración General del Estado, tal y como se acaba reconociendo en el Preámbulo de las siguientes Directrices, las de 2005.

Las Directrices de técnica normativa de 2005

Las nuevas Directrices de técnica normativa⁸ se aprobaron con un objetivo fundamental, el de lograr un mayor grado de acercamiento al principio constitucional de seguridad jurídica, mejorando la calidad técnica y lingüística de todas las normas de origen gubernamental con la homogeneización y normalización de los textos de las disposiciones. Ayudarían, en principio, a utilizar un lenguaje correcto de modo que puedan ser mejor comprendidas las disposiciones normativas por los ciudadanos.

Las nuevas directrices son mucho más numerosas, como consecuencia de haber abordado aspectos antes ignorados, pudiendo destacar su capacidad innovadora respecto a las anteriores por la profusión y número de aspectos tratados.

Algunos autores como Santaolalla consideran, no obstante, que son defectuosas al limitarse a respaldar la práctica existente, en muchos aspectos incorrecta⁹.

Pasando a considerar las cuestiones de índole competencial, en la directriz nº 42 se exige que se incluya en las disposiciones finales de la norma proyectada:

⁸ Aprobadas por Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa («BOE» . de 29 de julio de 2005).

⁹ SANTAOLALLA LÓPEZ, FERNANDO: *Las directrices de técnica normativa*, 2006, Revista de Administración Pública.

a) Los preceptos que modifiquen el derecho vigente, cuando la modificación no sea objeto principal de la disposición. Tales modificaciones tendrán carácter excepcional.

b) Las cláusulas de salvaguardia del rango de ciertas disposiciones, así como de salvaguardia de disposiciones normativas o de competencias ajenas. Estas cláusulas tendrán carácter excepcional. Las Directrices incluyen en este punto:

1.º El precepto o los preceptos que atribuyan a ciertas disposiciones de la norma un rango distinto del propio de la norma en general.

2.º Siguiendo lo establecido en 1991, se advierte que también se incluirán las disposiciones o competencias aplicables del ordenamiento autonómico, citando de forma concreta, en lo que se refiere a la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas, el título competencial habilitante. Cuando se produzca una concurrencia de títulos competenciales que fundamentan la norma, deberá especificarse a cuál de ellos responde cada uno de los artículos.

Un aspecto capital es la exigencia de concreción sobre la base del artículo 149.1 (más el ordinal correspondiente) de la Constitución, que atribuye la competencia de que se trate. Y no sólo eso, además se especifica en un ejemplo de asunción de años de jurisprudencia constitucional, que cuando este comprenda varias materias de diferente alcance, deben especificarse los preceptos concretos que se dictan al amparo de una u otra competencia estatal.

c) Por último, se deberían incorporar al texto normativo en cuestión, las reglas de supletoriedad, en su caso.

Hasta aquí se podría concluir que a pesar de la mejora y desarrollo, gracias a la experiencia de varios años, el apartado competencial de las nuevas Directrices no ha supuesto un avance considerable respecto a las de 1991.

III. LAS CRITERIOS SOBRE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA ESTATAL AL ORDEN CONSTITUCIONAL DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS DE 2008

Una novedad en el panorama de la técnica legislativa española lo constituyen los «*Criterios sobre adecuación de la normativa estatal al orden constitucional de distribución de competencias*», aprobados por los Ministerios de Presidencia y de Administraciones Públicas con fecha 9.6.2008, que no ha sido objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado, pero cuyo génesis constituye un intento de trasladar exclusivamente las nociones y conceptos constitucionales del ámbito autonómico a la producción normativa.

Estas Criterios carecen de eficacia vinculante y constituyen meras recomendaciones cuyo principal valor reside en sintetizar la postura del entonces Ministerio de Administraciones Públicas, en relación con el orden constitucional de distribución de competencias, extraída de sus reiterados pronunciamientos en los procesos de elaboración de disposiciones generales y fundada en la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional.

La doctrina del Tribunal Constitucional ha contribuido decisivamente a delimitar el alcance de cada una de las materias recogidas en la Constitución y los Estatutos de Autonomía como presupuesto para delimitar el alcance de las competencias del Estado. La oleada de nuevos Estatutos de Autonomía surgida desde el año 2006 durante la VIII Legislatura, han coadyuvado en esta dirección, delimitando de manera detallada y precisa ámbitos materiales que constituían, hasta la fecha, submaterias únicamente descritas por el Tribunal Constitucional.

Los destinatarios de estos Criterios son nuevamente los Departamentos ministeriales, como principales centros de producción normativa del Estado, y pretenden proporcionarles orientaciones prácticas y claras sobre el modo de abordar la elaboración de las iniciativas normativas de forma respetuosa con el vigente marco competencial.

Las Criterios se estructuran en tres partes, de las cuales nos detendremos principalmente en la 1ª que se refiere a la fundamentación de la actividad normativa estatal. En particular, hay que destacar los siguientes puntos:

a) Identificación del título habilitante

«Todas las iniciativas normativas que promueva el Gobierno deben identificar en la Disposición final primera el título competencial en el que se amparan, en los términos recogidos en el artículo 149.1 de la Constitución. Sólo se exceptúan las normas aprobadas en el ejercicio de la potestad de autoorganización y las disposiciones modificativas de otras vigentes que hubieran invocado el fundamento competencial correspondiente, siempre que no alteren el ámbito material de la norma modificada.»

Así de clara y precisa se plasma la intención por parte de estos Criterios, en un afán de sentar de manera definitiva unas «buenas prácticas» en el sector de la producción normativa, y de los que se debe resaltar la importancia capital a la hora de la correcta identificación y descripción del fundamento constitucional sobre el que se debe sustentar como presupuesto ineludible la producción normativa estatal. Todo ello con vistas al ajuste de la forma y contenido de la norma proyectada a los límites que respecto a la materia establece la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En línea con lo expuesto, la identificación de los títulos competenciales que legitiman la actividad normativa del Estado reviste especial trascendencia y todos los proyectos normativos, incluso los que se dictan al amparo de la competencia exclusiva estatal, deben incluir el título competencial en que se ampara la norma, con el principal objetivo de reforzar la seguridad jurídica que ha de caracterizar la producción normativa estatal.

No obstante, se debería haber valorado la idoneidad de que figurara la referida Disposición final primera, bajo la rúbrica «*Título competencial*».

Pues bien, en estos *Criterios sobre adecuación de la normativa estatal al orden constitucional de distribución de competencias* se va aún más allá de las Directrices de 2005, llegando a identificar la Disposición final objeto de la invocación competencial, esto es, la primera. Situándose, por ende, antes que la habilitación para el desarrollo reglamentario o de las modificaciones reglamentarias.

Como excepción, habría que señalar dos casos concretos, advertidos a continuación, y que se han convertido en la única dispensa de identificación expresa de título competencial:

- Las normas organizativas, cuya actuación se reduce a delimitar la organización de las funciones que corresponden a la Administración General del Estado en una materia concreta. Estas normas se dictan en el ejercicio de una potestad de autoorganización administrativa, no son susceptibles de desarrollo alguno por parte de las comunidades autónomas, por lo que, se ha consolidado en los últimos tiempos como práctica a seguir en la producción normativa de normas de esta índole, la ausencia de invocación competencial para amparar dicha regulación.

- Las disposiciones modificativas, a las que también, como viene siendo habitual, no se las exige la invocación expresa de títulos competenciales. Básicamente, el argumento esgrimido considera que el fundamento de la norma estatal no podrá ser diferente al de la disposición modificada.

No obstante, habría que obrar con cautela, principalmente en los caso de que la norma modificada no hubiera recogido expresamente su fundamento competencial, lo que nos conduciría en aras nuevamente del principio de seguridad jurídica a introducir una disposición final que recogiera el necesario título competencial habilitante.

b) Concurrencia de títulos

Por otro lado, en el punto II se recoge que «conforme a la doctrina constitucional, no es posible invocar simultáneamente diferentes títulos competenciales para fundamentar una misma norma, por lo que únicamente deberá hacerse constar, en cada caso, el título prevalente. A estos efectos, el Tribunal Constitucional considera prevalente el título específico sobre el genérico, la regla especial sobre la de más amplio alcance».

c) Consideraciones

Una cuestión que no es baladí, es la descripción del título competencial que realice la Disposición final primera. No sería la primera vez que en una norma proyectada aparece circunscrito su ámbito competencial al fijado por una Ley Orgánica. De la lectura del texto constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional pueden extraerse las siguientes conclusiones al respecto:

- La invocación del título competencial deberá circunscribirse a los términos fijados en el artículo 149.1 de la Constitución. Además, la cita del 149.1 CE no debe ser meramente numérica, sino que debe incluir el tenor literal del título habilitante, especificando cuál de los títulos contenidos en dicha regla del artículo 149.1 de la Constitución es el que ampara la norma proyectada.

En sentido estricto, las competencias exclusivas son aquellas que según la STC 37/81 «son inasumibles por las Comunidades Autónomas, tanto en sus funciones y materias que se enumeran en el artículo 149, y que en ningún caso podrán, las Comunidades Autónomas, hacerlas propias en virtud de sus Estatutos de Autonomía».

Los ámbitos materiales sobre los que el Estado proyecta sus competencias exclusivas vienen definidos con técnicas diferentes en el artículo 149.1 de la Constitución.

- Debe evitarse cualquier remisión expresa que sea ajena al artículo 149.1 CE, evitando la referencia a leyes sectoriales. Solamente son normas atributivas de competencias la Constitución y los Estatutos de Autonomía, con lo que, en suma, desde el punto de vista de una técnica normativa depurada, no sería correcto ni coherente la cita de leyes en dicha disposición final, si bien, se podría realizar y si así se desea, en el preámbulo o exposición de motivos.

- Si hay preceptos de la regulación proyectada que pueden encuadrarse en un título competencial diferente al invocado para el resto de la norma, deberán indicarse con precisión los preceptos que se dictan al amparo de cada competencia estatal. Así se recoge en los Criterios al aseverar que:

«Cuando teniendo en cuenta el criterio anterior, el instrumento normativo proyectado incluya normas que se sustenten en títulos competenciales distintos, deberá especificarse cuál de ellos ampara cada una de las normas.»

- Finalmente, siguiendo al Tribunal Constitucional se adopta la siguiente regla en torno a las bases y desarrollo, en los casos que en una única norma pueda ser de aplicación títulos que otorgan al Estado competencias de diferente alcance:

«Cuando en una norma pueden resultar aplicables títulos que otorgan al Estado competencias de diferente alcance, se deben señalar qué preceptos se consideran básicos y, por tanto, susceptibles de desarrollo normativo por las Comunidades Autónomas y cuáles se dictan en ejercicio de la competencia legislativa plena del Estado.»

d) Derecho Comunitario

Otra cuestión que no debería dejarse sin estudio, es la abundante jurisprudencia sobre los efectos derivados de la recepción en España de la normativa europea, fijando criterios dirigidos a evitar que tal circunstancia pueda provocar una modificación del reparto competencial existente entre el Estado y las Comunidades Autónomas, que en ningún caso se ve alterado, ya que son las reglas internas de distribución de competencias las que deben aplicarse para determinar la Administración competente para la ejecución de las normas europeas (SSTC 236/1991, 79/1992, 80/1993, entre otras).

Conforme a la doctrina constitucional *«(...) la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el Texto Constitucional rige también para la ejecución del Derecho Comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias (...). En definitiva, no sólo la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de Derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario (...), sino que esa responsabilidad ad extra de la Administración del Estado no justifica la asunción de una competencia que no le corresponde, aunque tampoco le impide repercutir «ad intra», sobre las Administraciones Públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda (...). Es más, las dificultades que pudieran*

existir en la ejecución de la normativa comunitaria, de existir, no pueden ser alegadas para eludir competencias que constitucionalmente corresponden a una Comunidad Autónoma» (STC 96/2002, F.J. 10).

No hay que olvidar que la inadecuación del Derecho comunitario como parámetro de constitucionalidad de las normas internas, es reconocida por el propio Tribunal en la STC 13/1998, F.J. 3: «(...) *el Derecho comunitario no es en sí mismo canon o parámetro directo de constitucionalidad en los procesos constitucionales (...). Cuando éstos tienen por objeto disputas competenciales que tengan su origen en la trasposición al Derecho interno de una Directiva comunitaria, como en el caso enjuiciado, no corresponde a este Tribunal decidir si la Directiva ha sido o no correctamente incorporada al ordenamiento interno ni, en su caso si está siendo correctamente aplicada.*»

A modo de síntesis, si bien parece que en estos momentos se ha convertido en una práctica generalizada, no era infrecuente hacer notar desde las Secretarías Generales Técnicas que textos de proyectos sometidos a informe carecían de Disposición Final indicativa del título competencial aplicable.

Asimismo, habría que valorar, incluso si el Anteproyecto o proyecto de disposición de carácter general es una norma modificativa, y es una práctica habitual como se ha señalado anteriormente no exigir la invocación expresa de títulos competenciales en este tipo de disposiciones, sobre la premisa de que el fundamento de la norma estatal no podrá ser diferente al de la disposición modificada, dado que la norma objeto de modificación no recoge expresamente su fundamento competencial, en aras del principio de seguridad jurídica sería conveniente incluir una Disposición final indicativa del título competencial que ampara la disposición modificativa.

No hay que dejar de reconocer de forma positiva este ejercicio de autocontrol por parte de la Administración General del Estado, con vistas a una producción normativa más coherente con el Estado Autonómico definitivamente consolidado en nuestro país.

IV. LA MEMORIA DE ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO

Para autores como Coderch, desde los inicios la cuestión acerca de cómo se incardina la técnica legislativa en las teorías de la legislación quedó en un claro segundo plano, con la idea poco desarrollada de que *«la ciencia o teoría de la legislación es un saber interdisciplinar, tributario de disciplinas tan dispares como pueden ser, sólo entre otras, la filosofía moral y política, las doctrinas generales del derecho, la historia, la sociología y otras ciencias sociales, la lingüística, el derecho constitucional y las restantes ramas o ciencias jurídicas»* ¹⁰.

¹⁰ PABLO SALVADOR CODERCH: *Técnica legislativa y teorías de la regulación*. Working Paper nº: 208. Barcelona, abril de 2004. Este trabajo fue presentado en el Seminario «La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de derecho», que, bajo la dirección del Prof. Dr. Aurelio MENÉNDEZ MENÉNDEZ y bajo los auspicios del Colegio Libre de Eméritos se celebró en Madrid los días 11 y 12 de noviembre de 2003.

Precisamente, con la evidente intención de integrar distintos saberes y ramas no estrictamente jurídicas, en la elaboración normativa, un claro ejemplo lo constituye la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

El Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo, como expone su Preámbulo, tiene por objeto precisar el contenido de las memorias, estudios e informes sobre la necesidad y oportunidad de las normas proyectadas, así como de la memoria económica y del informe sobre el impacto por razón de género, que deben acompañar a los anteproyectos de ley y a los proyectos de reglamento, a los que hacen referencia los artículos 22 y 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, que fueron modificados por la Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno, valoración que reiteró la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

La finalidad última de la Memoria del análisis de impacto normativo será garantizar que a la hora de elaborar y aprobar un proyecto se cuente con la información necesaria para estimar el impacto que la norma supondrá para sus destinatarios y agentes.

La novedad del real decreto, desde la óptica de la técnica normativa, es principalmente, reconocer la necesidad de valorar las diferentes alternativas existentes para la consecución de los fines que se buscan y analizar detalladamente las consecuencias jurídicas y económicas, especialmente sobre la competencia, que se derivarán para los agentes afectados y en el orden constitucional de distribución de competencias. Otras cuestiones como las presupuestarias o la de impacto de género, ya constituían una herramienta hasta la fecha más que habitual en las unidades de producción normativa.

En particular, su artículo 2 estructura el contenido de la Memoria de la siguiente manera:

- a) Oportunidad de la propuesta.
- b) Contenido y análisis jurídico, que incluirá el listado pormenorizado de las normas que quedarán derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma.
- c) Análisis sobre la adecuación de la norma propuesta al orden de distribución de competencias.
- d) Impacto económico y presupuestario, que comprenderá el impacto sobre los sectores, colectivos o agentes afectados por la norma, incluido el efecto sobre la competencia, así como la detección y medición de las cargas administrativas.
- e) Impacto por razón de género.

Posteriormente en la Disposición adicional primera, se dispuso que a propuesta de los titulares de los Ministerios de la Presidencia, Economía y Hacienda, Política Territorial e Igualdad, se elevaría al Consejo de Ministros para su aprobación antes del 31 de diciembre de 2009, una Guía Metodológica que deberá seguirse en la elaboración de la memoria del análisis de impacto normativo.

Es así como por Acuerdo de Consejo de Ministros de 11 de diciembre de 2009 se aprobaba en su Anexo I la *Guía Metodológica para la elaboración de la memoria*

del análisis de impacto normativo. Dicho documento todavía no ha disfrutado de la publicidad que sería necesaria, por lo menos en el momento de redacción de este artículo, al no haberse producido su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

No obstante, desde entonces existe un esfuerzo plasmar sus recomendaciones en el ámbito de la elaboración normativa. Así, si bien dichos avances son destinados a la documentación que acompaña al proyecto normativo, su innovación no deja de seguir el camino iniciado anteriormente en *Directrices y Criterios*, en cuanto al orden constitucional de distribución de competencias y la invocación de títulos competenciales, aún cuando se pudiera prejuzgar por lo cuestionable que resulta su fuerza coactiva y escasa voluntad de difusión y publicidad ya referida.

La Guía dispone de manera expresa que en la Memoria habrán de recogerse las siguientes consideraciones:

– Calificación de la materia o de las materias objeto de regulación en el proyecto en términos generales.

– Se analizarán los títulos competenciales que corresponden al Estado y a las Comunidades Autónomas respecto de dichas materias, especificando los preceptos constitucionales y estatutarios de los que derivan, con especial atención a los criterios generales establecidos por la Jurisprudencia Constitucional o a las previsiones establecidas por los Reales Decretos de traspaso dictados.

– Se determinará el título competencial prevalente aplicable a cada uno de los preceptos del proyecto, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) La regla general es que debe existir un único título prevalente aplicable a cada precepto del proyecto.

b) No obstante, excepcionalmente, podrá fundamentarse la concurrencia de dos títulos respecto del mismo precepto, atendiendo a sus peculiaridades.

c) En cualquier caso, debe establecerse precisamente qué preceptos tienen carácter básico.

Por otro lado, no se considera que sea necesario identificar los títulos competenciales específicos de aplicación respecto de preceptos que tengan carácter de ley orgánica, o carácter puramente modificativo de normas que incluyeron el correspondiente título competencial si el mismo no ha de modificarse, ni tampoco de normas que regulen exclusivamente cuestiones puramente organizativas de la Administración General del Estado.

La labor de redacción de la memoria es, o debiera ser, una labor previa a la de redacción del proyecto, con visos de producir un análisis riguroso de los aspectos cruciales del mismo, sentando la praxis extendida a nivel europeo con documentos de este tipo, como los denominados cuestionarios de evaluación o «*check list*», que en el supuesto de la Memoria lo constituye el bautizado como «*Ficha del resumen ejecutivo*» localizada en el Anexo I del Acuerdo de Consejo de Ministros de 11 de diciembre de 2009.

Con todo, sólo el transcurso del tiempo permitirá analizar la extensión y asimilación de sus conceptos en los distintos departamentos ministeriales.

V. CUESTIONES CONEXAS. LA PARTICIPACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL EN LA ELABORACIÓN DEL PROYECTO

Aspecto íntimamente relacionado con la invocación de los títulos es la incorporación en la norma de la existencia de audiencia o participación autonómica en el texto.

En los Criterios sobre adecuación de la normativa estatal al orden constitucional de distribución de competencias se señala al respecto que «*Debería dejarse constancia expresa del cumplimiento del trámite de consulta a las Comunidades Autónomas en la parte introductoria de la norma proyectada*».

Se persigue un objetivo, y es que el Ministerio proponente procure impulsar la participación de las Comunidades Autónomas en el procedimiento de elaboración de las disposiciones generales del Estado que puedan afectar a sus competencias.

Por su parte, en la Guía Metodológica para la elaboración de la memoria del análisis de impacto normativo, se hará constar cuantas observaciones de naturaleza competencial se hayan suscitado por las Comunidades Autónomas, así como la forma en que dichas observaciones se hayan tomado en consideración en el texto finalmente propuesto.

Igualmente, si se hubiera dado participación a las Corporaciones Locales, se harán constar cuantas observaciones de naturaleza competencial se hayan suscitado respecto de la incidencia del proyecto en la autonomía local, así como la forma en que dichas observaciones se hayan tomado en consideración en el texto finalmente propuesto.

Sería aconsejable, que, de cualquier modo, constara en el preámbulo de la norma proyectada, como ubicación más idónea más que en el texto dispositivo, el hecho de que se ha procedido a ese trámite de consulta, o que en la elaboración han participado las comunidades autónomas.

VI. UNA APROXIMACIÓN A LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN LA MATERIA

La aportación del Tribunal Constitucional a la definición del modelo autonómico ha sido tan relevante que, con razón, se ha podido calificar a la nueva estructura territorial del Estado surgida de la Constitución de 1978 como «*Estado autonómico jurisdiccional*»¹¹.

Sin partir de esta premisa es difícil llegar a comprender el papel del Tribunal Constitucional en este apartado, ya que es reconocido por la generalidad de la doctrina su papel como verdadero constructor del Estado Autonómico, desarrollando las bases y conceptos escasos plasmados en la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

¹¹ GERMÁN FERNÁNDEZ FARRERES : *La contribución del Tribunal Constitucional al Estado Autonómico*, Iustel, 2005.

Pues bien, a la hora de establecer los lazos de conexión entre técnica normativa y el orden constitucional de distribución de competencias, el punto de partida se sitúa en el principio de *indisponibilidad de las competencias*. Este principio supone que una vez asumidas éstas mediante su inclusión en los Estatutos, su atribución a la Comunidad Autónoma es definitiva e indisponible con efectos *ope legis o ipso iure*¹² (STC 25/1983).

En la STC 233/1999 FJ 4 a) el Tribunal resumía parte de esta doctrina asegurando que: *«De entrada hay que comenzar recordando lo que afirmamos en la STC 133/1997 (fundamento jurídico 6.o) a propósito de la exigencia del principio de Ley formal en la determinación de las bases. Dijimos entonces que de dicho principio «no se deriva para el legislador la obligación de invocar expresamente el título competencial que ampara sus Leyes». Y añadíamos a continuación: «las competencias son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las Comunidades Autónomas; operan ope Constitutionis, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas»». Dicho aserto (...) resulta de mayor aplicación si cabe a aquellos casos en los que nos encontramos no ante la falta de invocación formal por parte del legislador estatal (o autonómico) del título competencial en el que se apoya para aprobar una determinada Ley, sino (...) ante una hipotética selección errónea de dicho título que, por otra parte, en modo alguno puede vincular a este Tribunal.*

Se pueden encontrar más referencias al mismo en la STC 186/1999, FJ 11 c) : *«Este precepto vulnera las competencias de gestión de la Generalidad de Cataluña, ya que es esta Comunidad Autónoma quien debe realizar esas operaciones, sin que ello pueda condicionarse a la firma de un convenio de colaboración, ya que la fórmula del convenio no puede servir para que el Estado recupere competencias (...). Ni tampoco que merced a dicho Convenio la Comunidad Autónoma haya podido renunciar a unas competencias que son indisponibles por imperativo constitucional y estatutario.»*

Y aún más claro cuando se afirma en la STC 9/2001, FJ 6 *«(...) las competencias son indisponibles por las Administraciones, lo que impide hacer prevalecer una presunta voluntad, fruto del acuerdo formalizado en los Decretos de transferencias, sobre el sentido objetivo de las normas constitucionales y estatutarias»*).

La principal conclusión extraíble de tan abundante jurisprudencia es todo acto o disposición que vulnera el régimen de distribución de competencias sería inconstitucional. Se podría pensar, por tanto, que la invocación de los títulos competenciales sería innecesaria por cuanto no implicarían una renuncia o una asunción de por sí inconstitucional de competencias propias o de las comunidades autónomas.

Sin embargo, nada más lejos de la realidad, el Alto Tribunal se basa a la hora de construir dicho principio en unos parámetros de respeto por unos «*mínimos*» de calidad de técnica normativa exigiendo las declaraciones relativas a los títulos competenciales, como observamos en la STC 133/1997: *«En el presente caso, la Ley impugnada cumple con las exigencias del principio formal para el establecimiento de las bases por parte del Estado, tanto por las declaraciones explícitas que hace en relación con el carácter básico de la misma, y de los títulos competenciales que la amparan,*

¹² RAFAEL GARCÍA MONTEYS: *Las aportaciones del Tribunal Constitucional al Sistema de distribución de competencias*. Artículo en *El funcionamiento del Estado Autonómico*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1999.

como por su estructura y contenido, que permiten inferir la vocación y pretensión de norma básica del mercado de valores de la Ley 24/1988.»

Esta jurisprudencia es la que articula la exigencia formal de las bases, y que se puede encontrar en otros pronunciamientos como la STC 213/1994 FJ 10: «Para contestar a la tacha de inconstitucionalidad formal que los recurrentes imputan a la Ley es preciso recordar la doctrina reiterada de este Tribunal, según la cual la operación de definición de las bases debe llevarse a cabo normalmente por las Cortes Generales, sea de manera expresa, sea de forma que, en razón de la estructura de la norma, se pueda inferir, directa o indirectamente, pero sin especial dificultad, su vocación o pretensión de básica.»¹³

En suma, de lo que se infiere de la jurisprudencia constitucional es una exigencia de la positivación de las competencias en las que se ampara el Estado a la hora de producir normas, pero que sin embargo no gozan de una virtualidad jurídica, si la contraponemos al principio de indisponibilidad de las competencias. Esta tesis la corroboran las STC 233/1999 FJ 6 sobre la jurisdicción constitucional y la calidad técnica de las leyes:

«(...) la mera existencia de incorrecciones técnicas o formales no sería motivo suficiente para declarar la inconstitucionalidad de las disposiciones que incurran en la misma, sino que constituyen materia ajena a la jurisdicción constitucional, pues no es misión de este Tribunal depurar el lenguaje legislativo.»

En esa línea, la STC 133/1997: «Finalmente, debemos rechazar también la objeción del Consejo Ejecutivo de Cataluña de que la Ley no hace explícita invocación de título competencial alguno que habilite al Estado para regular los mercados de valores. En primer lugar y, sobre todo, porque del principio de Ley formal en la determinación de las bases no se deriva para el legislador la obligación de invocar expresamente el título competencial que ampara sus Leyes. Las competencias son indisponibles e irrenunciables, tanto para el legislador del Estado como para el de las Comunidades Autónomas; operan ope Constitutionis, con independencia de que uno u otro legislador hagan invocación explícita de las mismas. En segundo lugar, porque si bien es verdad que el legislador no ha identificado esos títulos por referencia numérica a los apartados del art. 149 CE, sí se ha referido materialmente a ellos al hablar de las normas de derecho mercantil, de un lado, y de la unidad del orden económico y del sistema financiero nacional, de otro; referencias todas ellas suficientes para identificarlas con los títulos competenciales del art. 149.1.6, 11 y 13 CE».

VII. CONCLUSIÓN

Para el Tribunal Constitucional la técnica normativa es el arte de legislar clara y eficazmente, cuyo objeto es detectar los problemas que la realización del ordenamiento jurídico plantea y formular las directrices para su solución, sirviendo por tanto a la seguridad jurídica (STC 46/1990).

Iniciativas recientes como la Resolución de 21 de enero de 2010, de la Subsecretaría de Justicia, por la que se publica el Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de

13 El subrayado es del autor.

diciembre de 2009, para constituir la Comisión de Modernización del Lenguaje Jurídico, a la que le corresponderá elaborar un «*informe técnico sobre la situación actual*» y las reformas que necesite el lenguaje jurídico, así como formular «*propuestas sobre acciones*» para facilitar la accesibilidad de los ciudadanos a la Justicia, constituyen claros ejemplos llevados a cabo por el Ministerio de Justicia en la actualidad, de mejora de la técnica normativa.

La intención del autor no ha sido otra que reflejar cuantas cuestiones de utilidad en la redacción de normas tengan que ver con la invocación formal de títulos competenciales, sin entrar en consideraciones materiales del derecho constitucional competencial, que sin duda, conllevarían un estudio más en profundidad, señalando los progresos alcanzados en el ámbito de la Administración General del Estado y que permitan atisbar un futuro de mejor comprensión de la realidad autonómica por parte de las unidades de producción normativa con el objetivo a largo plazo de reducción de la conflictividad y aumento de la cooperación con las comunidades autónomas.

Madrid, abril 2010

DISPOSICIONES GENERALES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Reglamento de Organización y Personal

ACUERDO de 28 de abril de 2010, del Pleno del Tribunal Constitucional, por el que se modifica parcialmente el Reglamento de Organización y Personal del Tribunal Constitucional. («BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, en ejercicio de la competencia definida en el artículo 2.2, en relación con el artículo 10.m, de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, ha adoptado el siguiente Acuerdo:

Artículo único.

El Reglamento de Organización y Personal del Tribunal Constitucional, de 5 de julio de 1990 («BOE» número 185, de 3 de agosto), parcialmente reformado por Acuerdos de 5 de octubre de 1994 («BOE» número 252, del 21); de 8 de septiembre de 1999 («BOE» número 227, del 22); de 27 de febrero de 2001 («BOE» número 57, de 7 de marzo); de 19 de diciembre de 2002 («BOE» número 307, del 24); de 14 de mayo de 2003 («BOE» número 124, del 24) y de 31 de marzo de 2008

(«BOE» número 80, de 2 de abril), queda modificado en los términos siguientes:

1. El artículo 34, bajo la nueva rúbrica «Servicio de Doctrina Constitucional», tendrá la siguiente redacción:

«1. La Jefatura del Servicio de Doctrina Constitucional corresponderá a un Letrado, designado por el Presidente.

2. Corresponde al Servicio:

a) La planificación y gestión de la publicación y edición, por cualesquiera medios, de las resoluciones jurisdiccionales y de la doctrina constitucional del Tribunal.

b) La estadística jurisdiccional.»

2. Se crea un artículo 34.bis que, bajo la nueva rúbrica «Servicio de Informática», tendrá la siguiente redacción:

«1. La Jefatura del Servicio de Informática corresponderá a un Letrado, designado por el Presidente.

2. Corresponde al Servicio:

a) La organización y gestión del sistema informático, así como la preservación de la seguridad del mismo y de sus comunicaciones.

b) La prestación de apoyo técnico a los usuarios.

3. Bajo la autoridad del Letrado Jefe del Servicio, corresponderá al Subdirector de Tecnologías de la Información la realización de los estudios e informes y la formulación de las propuestas que procedan referentes a la adquisición de equipos y aplicaciones informáticas, la dirección técnica de la gestión del sistema informático y la coordinación de los puestos de trabajo de contenido informático incluidos en la relación de puestos de trabajo del Tribunal.»

Disposición final.

El presente Acuerdo entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 28 de abril de 2010.–La Presidenta del Tribunal Constitucional, *María Emilia Casas Baamonde*.

Recursos de inconstitucionalidad

RECURSO de Inconstitucionalidad número 2725-2010, en relación con diversos preceptos de la Ley de la Comunidad Autónoma de Aragón 9/2009, de 22 de diciembre, reguladora de Concejos Abiertos de Aragón. («BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2725-2010, promovido por el Presidente del Gobierno, contra los artículos 3.a), 8, 16.2, 17 y las disposiciones adicionales primera y segunda, y disposición transitoria única de la Ley de la Comunidad Autónoma de Aragón 9/2009, de 22 de diciembre, reguladora de Concejos Abiertos de Aragón. Y se hace constar que por el Presidente del Gobierno se ha invocado el artículo 161.2 de la Constitución, lo que produce la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la

fecha de interposición del recurso –30 de marzo de 2010– para las partes del proceso, y desde la publicación del correspondiente edicto en el «Boletín Oficial del Estado» para los terceros.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de Inconstitucionalidad número 2977-2010, en relación con diversos preceptos de la Ley 2/2010, de 31 de marzo, de la Generalitat, de Medidas de Protección y Revitalización del Conjunto Histórico de la Ciudad de Valencia. («BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2977-2010, promovido por el Presidente del Gobierno, contra los artículos 1, 2 y 3, apartado 2, de la disposición derogatoria, y el párrafo segundo de la disposición final segunda de la Ley 2/2010, de 31 de marzo, de la Generalitat, de Medidas de Protección y Revitalización del Conjunto Histórico de la Ciudad de Valencia. Y se hace constar que por el Presidente del Gobierno se ha invocado el artículo 161.2 de la Constitución, lo que produce la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de interposición del recurso –9 de abril de 2010– para las partes del proceso, y desde la publicación del correspondiente edicto en el «Boletín Oficial del Estado» para los terceros.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2085-2010, en relación con el artículo 9.2 de la Ley Orgánica 4/2000,

de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2085-2010, promovido por el Parlamento de Navarra contra el artículo 9.2 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social en la redacción dada al mismo por el apartado once del artículo único de la Ley Orgánica 2/2009, de 11 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 4/2000.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2502-2010, en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 24/2009, de 23 de diciembre, del Síndic de Greuges. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2502-2010, promovido por el Defensor del Pueblo contra los arts. 1.b); 3.1; 26.b), inciso «la Administración local», y c), inciso «o a la Administración local», y 68 a 78, ambos inclusive, de la Ley del Parlamento de Cataluña 24/2009, de 23 de diciembre, del Síndic de Greuges.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2539-2010, en relación con di-

versos preceptos de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2539-2010, promovido por más cincuenta Diputados del Grupo Popular en el Congreso de los Diputados contra los arts. 1, 2, 4 y 6, así como contra los capítulos económicos y anexos en ellos citados y disposiciones adicionales vigésima «Proyectos concertados de investigación de los programas nacionales científicos-tecnológicos», trigésima primera «Creación de agencias estatales», trigésima segunda «Fondo de reserva de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado», trigésima cuarta «Comercialización de los juegos que gestiona Loterías y Apuestas del Estado», cuadragésima séptima «Cumplimiento de determinadas disposiciones adicionales de los Estatutos de Autonomía de Andalucía y Aragón» y quincuagésima primera «Refundición de los Organismos Autónomos Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas y Gerencia de Infraestructuras y Equipamiento de la Defensa» de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2602-2010, en relación con diversos preceptos del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de cré-

dito. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2602-2010, promovido por el Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura contra los arts. 7.8 y 8 y, por conexión, contra las disposiciones finales tercera y sexta del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2603-2010, en relación con diversos preceptos del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2603-2010, promovido por la Xunta de Galicia contra los artículos 6, 7 y 8 del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2644-2010, en relación con diversos preceptos del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los re-

curso propios de las entidades de crédito. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2644-2010, promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra los arts. 7 y 8 y la disposición final sexta del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

RECURSO de inconstitucionalidad número 2681-2010, en relación con diversos preceptos del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 2681-2010, promovido por el Gobierno de la Generalidad de Cataluña contra el artículo 8 y disposición final sexta del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

Cuestiones de inconstitucionalidad

CUESTIÓN de inconstitucionalidad número 5384-2005, en relación con el artículo 11.4 de la Ley 9/1997, de 22 de

diciembre, de medidas tributarias y administrativas, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por Auto de 14 de abril actual, ha acordado declarar la extinción de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 5384-2005, por desaparición sobrevenida de su objeto, planteada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, en relación con el artículo 11.4 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, que fue admitida a trámite por providencia de 22 de noviembre de 2005.

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

CUESTIÓN de inconstitucionalidad número 8912-2006, en relación con el artículo 92.8 del Código Civil, en la redacción dada al mismo por la Ley 15/2005, de 8 de julio. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 8912-2006 planteada por la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria, rollo de apelación núm. 291/2006, en relación con el artículo 92.8 del Código Civil, en la redacción dada al mismo por la Ley 15/2005, de 8 de julio, por posible vulneración de los arts. 14, 24, 39 y 117 de la Constitución, y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.1 c) LOTC, en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, reservar para sí el conocimiento de la presente cuestión.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37.2 LOTC, en su nueva redacción, quienes sean parte en el procedimiento judicial, rollo de apelación núm. 291/2006, podrán personarse ante este Tribunal dentro de los quince días siguientes a la publicación del presente edicto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

CUESTIÓN de inconstitucionalidad número 546-2010, en relación con el artículo 5.1 de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 546-2010 planteada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el recurso núm. 1/104/2004, en relación con el artículo 5.1 de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, por posible vulneración del artículo 38 de la CE, y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.1 c) LOTC, en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, reservar para sí el conocimiento de la presente cuestión.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37.2 LOTC, en su nueva re-

dacción, quienes sean parte en el procedimiento judicial, recurso núm. 1/104/2004, podrán personarse ante este Tribunal dentro de los quince días siguientes a la publicación del presente edicto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

CUESTIÓN de inconstitucionalidad número 996-2010, en relación con el apartado segundo de la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, en la redacción dada por la disposición final segunda de la Ley 25/2006, de 17 de julio. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 996-2010 planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en el procedimiento 690/2008, en relación con el apartado segundo de la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, en la redacción dada por la disposición final segunda de la Ley 25/2006, de 17 de julio, por posible vulneración del artículo 9.3 de la Constitución, y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.1 c) LOTC en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, deferir a la Sala Primera, a la que por turno objetivo le ha correspondido, el conocimiento de la presente cuestión.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37.2 LOTC, en su nueva redacción, quienes sean parte en el proce-

dimiento judicial núm. 690/2008, podrán personarse ante este Tribunal dentro de los quince días siguientes a la publicación del presente edicto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

CUESTIÓN de inconstitucionalidad número 1473-2010, en relación con el artículo 132, apartados 2 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. («BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 14 de abril actual, ha acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 1473-2010 planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 12 de Barcelona, en el procedimiento abreviado núm. 304/2008, en relación con el artículo 132, apartados 2 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, por posible vulneración de los arts. 9 y 103 CE, y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.1 c) LOTC, en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, reservar para sí el conocimiento de la presente cuestión.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37.2 LOTC, en su nueva redacción, quienes sean parte en el procedimiento abreviado núm. 304/2008, podrán personarse ante este Tribunal dentro de los quince días siguientes a la publicación del presente edicto en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 14 de abril de 2010.–La Secretaria de Justicia del Pleno, *Herminia Palencia Guerra*.

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencias

SENTENCIA de 9 de marzo de 2010, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, por la que se anula el Real Decreto 1338/2006, de 21 de noviembre, por el que se desarrollan determinados aspectos del artículo 93 de la Ley 29/2006, de fecha 26 de junio, de garantías y uso racional de medicamentos y productos sanitarios en el marco del sistema de precios de referencia. («BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

En el recurso contencioso-administrativo n.º 12/2007, interpuesto por la Procuradora doña Nuria Munar Serrano en nombre y representación de las mercantiles Lilly, S.A., Spaly Bioquímica, S.A. (antes Geserco, S.A.), Elanco Valquímica, S.A., Dista S.A., e Irisfarma, S.A. (antes Derly), la Sala Tercera (Sección Cuarta) ha dictado sentencia, en fecha 9 de marzo de 2010, que contiene el siguiente fallo:

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso administrativo número 12/2007 interpuesto por la representación procesal de las Sociedades Anónimas Lilly, S.A., Spaly Bioquímica, S.A. (antes Geserco, S.A.), Elanco Valquímica, S.A., Dista S.A., Irisfarma, S.A. (antes Derly), contra el Real Decreto 1338/2006 de 21 de noviembre, por el que se desarrollan determinados aspectos del artículo 93 de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios en el marco del sistema de precios de referencia, que anulamos por no ser conforme a Derecho por haberse omitido el informe preceptivo previsto en el artículo 67.2.1.º de la Ley 16/2003.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 72.2 de la Ley de la Jurisdicción

publíquese este fallo en el Boletín Oficial del Estado.

No ha lugar a hacer expresa condena en costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.–
Presidente: Excmo. Sr. don Ricardo Enríquez Sancho; Magistrados: Excmo. Sr. don Segundo Menéndez Pérez; Excmo. Sr. don Enrique Lecumberri Martí; Excmo. Sr. don Santiago Martínez-Vares García; Excma. Sra. doña Celsa Picó Lorenzo; Excmo. Sr. don Antonio Martí García.

MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y DE COOPERACIÓN

ACUERDO entre el Reino de España y la República de Finlandia sobre protección recíproca de la información clasificada, hecho en Madrid el 9 de junio de 2009. (Publicado en el «BOE» núm. 98 de 23 de abril de 2010.)

ACUERDO de Estabilización y Asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados Miembros, por una parte, y la República de Montenegro, por otra, hecho en Luxemburgo el 15 de octubre de 2007. (Publicado en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

RESOLUCIÓN de 22 de abril de 2010, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica la modificación del Acuerdo del Consejo de

Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos. («BOE» núm. 109 de 5 de mayo de 2010.)

El Consejo de Ministros, en su reunión de 16 de abril de 2010, ha modificado el Acuerdo aprobado con fecha 30 de mayo de 2008 («BOE» n.º 143, de 13 de junio), por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos.

Considerando necesaria la publicidad del mencionado Acuerdo, he resuelto ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», a cuyo efecto figura su texto como anexo a esta Resolución.

Madrid, 22 de abril de 2010.–El Interventor General de la Administración del Estado, *José Alberto Pérez Pérez*.

ANEXO

Acuerdo por el que se modifica el Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El último Acuerdo por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, respecto del ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, fue aprobado por el Consejo de Ministros, en su reunión de 30 de mayo de 2008.

Los motivos que justificaron en su momento la necesidad del mismo fueron, de una parte, las importantes reformas normativas operadas desde los Acuerdos precedentes de 2002 y 2003 y, de otra, la experiencia adquirida en el ejercicio del control de ciertos tipos gastos.

Desde el Acuerdo de 2008 y a lo largo del 2009 se han aprobado diversas disposiciones normativas que han tenido por objeto el establecimiento de medidas dirigidas a incentivar la economía en el conjunto del territorio para hacer frente a la situación actual de crisis económica y que han supuesto, entre otros aspectos, un incremento significativo de las operaciones financieras del Estado, en especial, a través de la concesión de préstamos con el objetivo de inyectar liquidez en la economía.

Ahora bien, al mismo tiempo y en el contexto actual, resulta imprescindible establecer los adecuados mecanismos de control del cumplimiento del objetivo de la estabilidad presupuestaria.

A tales efectos, el artículo 63 de la recién aprobada Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha introducido como requisito para la tramitación del procedimiento de concesión, con cargo al Capítulo 8, de préstamos y anticipos a las entidades del sector público comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 2 del texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, un informe preceptivo y vinculante del Ministerio de Economía y Hacienda.

Asimismo, la Orden EHA/760/2010, de 16 de marzo, por la que se dictan las instrucciones para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 63 de la citada Ley 26/2009, de 23 de diciembre, determina que órgano del departamento ha de recibir y tramitar las solicitudes de informe, el momento del procedimiento en

que debe examinarlas y la documentación que ha de acompañar a las solicitudes para poder proceder a la emisión del informe.

En consecuencia, la modificación del Acuerdo de Consejo de Ministros del 2008 responde a la necesidad de incorporar, como extremo de preceptiva comprobación, el citado informe en aquellos apartados relativos a tipos de gastos y expedientes afectados por el artículo 63 anteriormente señalado.

Por todo lo anteriormente expuesto y en cumplimiento del artículo 152 de la Ley General Presupuestaria, a propuesta de la Ministra de Economía y Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado, el Consejo de Ministros en su reunión de 16 de abril de 2010, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Primero.–Se modifica el apartado decimotercero del Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, que queda con la siguiente redacción:

«Decimotercero.–Para los expedientes de subvenciones y ayudas públicas a los que resulte de aplicación la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.g) del presente Acuerdo serán los siguientes:

1. Subvenciones a conceder en régimen de concurrencia competitiva:

A) Aprobación del gasto:

a) Que existen las bases reguladoras de la subvención y que han sido, en su caso, publicadas en el «Boletín Oficial del Estado».

b) Que en la convocatoria figuran los créditos presupuestarios a los que se imputa la subvención y la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas, así como, en su caso, el establecimiento de una cuantía adicional máxima, en

aplicación del artículo 58 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones.

c) Que en la convocatoria figuran los criterios de valoración de las solicitudes y que éstos son conformes con los establecidos en las correspondientes bases reguladoras.

d) Cuando se trate de expedientes de aprobación de gasto por la cuantía adicional del artículo 58 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, una vez obtenida la financiación adicional, se verificará como extremo adicional a los previstos en el apartado primero.1.g), que no se supera el importe establecido en la convocatoria.

e) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

B) Compromiso del gasto:

a) Que existe el informe del órgano colegiado correspondiente sobre la evaluación de las solicitudes

b) Que existe el informe del órgano instructor en el que conste que de la información que obra en su poder se desprende que los beneficiarios cumplen todos los requisitos necesarios para acceder a las mismas.

c) Que la propuesta de resolución del procedimiento expresa el solicitante o la relación de solicitantes a los que se va a conceder la subvención y su cuantía.

C) Reconocimiento de obligaciones:

a) Para aquellas subvenciones en las que su normativa reguladora prevea que los beneficiarios han de aportar garantías, que se acredite la existencia de dichas garantías.

b) En caso de realizarse pagos a cuenta, que están previstos en la normativa reguladora de la subvención.

c) Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, que el beneficiario se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y no es deudor por resolución de procedencia de reintegro.

d) Que se acompaña certificación a que se refiere el artículo 88.3 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, expedida por el órgano encargado del seguimiento de la subvención.

2. Subvenciones de concesión directa:

A) Aprobación y compromiso del gasto:

a) Que la concesión directa de la subvención se ampara en alguna de las normas que, según la normativa vigente, habilitan para utilizar este procedimiento.

b) Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, que el beneficiario se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y no está incurso en las prohibiciones para obtener dicha condición, previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 13 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

c) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

B) Reconocimiento de obligaciones.– Se comprobarán los mismos extremos previstos en el apartado relativo al reconocimiento de la obligación de las subvenciones concedidas en régimen de concurrencia competitiva.»

Segundo.–Se modifica el apartado vigésimo del Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, que queda con la siguiente redacción:

«Vigésimo.–Para los expedientes de convenios celebrados con Entidades Colaboradoras en el marco de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.g) del presente acuerdo serán los siguientes:

1. Suscripción de convenios con Entidades Colaboradoras:

a) Que el objeto del convenio a celebrar con la Entidad Colaboradora no esté comprendido en los contratos regulados por la Ley de Contratos del Sector Público.

b) Acreditación en la forma establecida en la normativa reguladora de la subvención, que la entidad colaboradora se halla al corriente de obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y que no está incurso en las prohibiciones para obtener dicha condición, previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 13 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

c) Que existe informe del servicio jurídico.

d) Que no tiene una duración superior a la legalmente prevista y, en el caso de que se haya previsto la posibilidad de prórroga del convenio, que ésta no supera el plazo legalmente establecido.

e) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

2. Prórroga y modificaciones de los convenios:

a) Que está prevista en el convenio.

b) Que se acompaña informe del servicio jurídico.

c) Que, en su caso, no se superan los límites de duración previstos en el convenio.

d) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010

3. Reconocimiento de la obligación.– Para aquellas subvenciones en que su normativa reguladora prevea que las entidades colaboradoras deben aportar garantías, que se acredita la existencia de dichas garantías.»

Tercero.–Se modifica el apartado vigésimo primero del Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, que queda con la siguiente redacción:

«Vigésimo primero.–En los expedientes de convenios de colaboración, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.g) del presente Acuerdo serán los siguientes:

1. En los expedientes que por su contenido estuviesen incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público u otras normas administrativas especiales, el régimen de fiscalización y los extremos adicionales que, en su caso, deban verificarse, serán los mismos que se apliquen a la categoría de gasto correspondiente.

2. En los expedientes que por su objeto impliquen una subvención o ayuda pública se verificarán los requisitos establecidos en el presente Acuerdo para dichos expedientes.

3. En los restantes expedientes:

3.1 Convenios de colaboración con Comunidades Autónomas:

3.1.1 Suscripción:

a) Que existe la previa autorización para la suscripción del convenio por la

Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica.

b) Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio.

c) Que existe informe del Ministerio o Ministerios afectados.

d) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

3.1.2 Modificaciones:

a) Que, en su caso, existe la previa autorización de dichas modificaciones por la Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica.

b) Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto de la modificación.

c) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

3.1.3 Reconocimiento de la obligación:

a) En su caso, certificación expedida por el órgano previsto por el convenio de colaboración, acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo para realizar los pagos.

3.2 Convenios de colaboración con otras Entidades Públicas o con personas físicas o jurídicas sujetas a derecho privado:

3.2.1 Suscripción:

a) Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio.

b) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre,

de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

3.2.2 Modificaciones:

a) Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio.

b) Que existe, en su caso, el informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 63 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

3.2.3 Reconocimiento de la obligación:

a) En su caso, certificación expedida por el órgano previsto por el convenio de colaboración, acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el mismo para realizar los pagos.»

Dado en Madrid, a 16 de abril de 2010.–La Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, *Elena Salgado Méndez*.

AUTORIDADES Y PERSONAL

NOMBRAMIENTOS, SITUACIONES E INCIDENCIAS

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Nombramientos

REAL DECRETO 402/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra Magistrados a los aspirantes que han superado el concurso entre juristas de reconocida competencia, convocado por acuerdo del Pleno del Consejo General del Poder Judicial de 25 de junio de 2008, con asignación de los correspondientes destinos. (Publicado en el «BOE» núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

ACUERDO de 20 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se nombran Magistrados suplentes y Jueces sustitutos para el año judicial 2009/2010, en el ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia de Canarias, Castilla y León y Cataluña. (Publicado en el «BOE» núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

ACUERDO de 27 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se nombran Magistrado suplente y Juezas sustitutas para el año judicial 2009/2010, en el

ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla y Cataluña. (Publicado en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

Destinos

ORDEN de 13 de abril de 2010, por la que se destina a los Jueces que se relacionan, como consecuencia del concurso resuelto por Acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial. (Publicada en el «BOE» núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

Situaciones

ACUERDO de 20 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña Inmaculada Concepción Pérez Martínez. (Publicado en el «BOE» núm. 108 de 4 de mayo de 2010.)

ACUERDO de 20 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en

la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña María José Fernández Alcalá. (Publicado en el «BOE» núm. 108 de 4 de mayo de 2010.)

ACUERDO de 20 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña Carolina García Durrif. (Publicado en el «BOE» núm. 108 de 4 de mayo de 2010.)

ACUERDO de 20 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña Carolina Otero Bravo. (Publicado en el «BOE» núm. 108 de 4 de mayo de 2010.)

ACUERDO de 20 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña María Belén Tomás Herruzo. (Publicado en el «BOE» núm. 108 de 4 de mayo de 2010.)

MAGISTRADOS

Nombramientos

REAL DECRETO 393/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a doña María Montserrat Birulés Bertrán, Magistrada de la Audiencia Provincial de Barcelona, correspondiente al orden penal. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 395/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a la Magistrada doña Carmen Delgado Echevarría, Jueza de Instrucción número 3 de Fuenlabrada. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 396/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a la Magistrada doña Susana González de la Varga, Jueza de Instrucción número 5 de Móstoles. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 397/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra al Magistrado don Jesús Mozo Amo, Juez de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Burgos. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 398/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a la Magistrada doña María Paloma Marín López, Jueza de lo Penal número 16 de Madrid. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 399/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a don José Manuel Regadera Sáenz, Magistrado de la Audiencia Provincial de Barcelona, correspondiente al orden civil. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 400/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a don Paulino Rico Rajo, Magistrado de la Audiencia

Provincial de Barcelona, correspondiente al orden civil. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 401/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra al Magistrado don Juan Antonio Toro Peña, Juez de Instrucción número 36 de Madrid. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 403/2010, de 26 de marzo, por el que se nombra a la Magistrada doña Caridad Hernández García, Jueza de Instrucción número 46 de Madrid. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Situaciones

ACUERDO de 29 de marzo de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña M^a del Rosario Alonso Herrero. (Publicado en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

ACUERDO de 8 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña Beatriz Pérez Heredia. (Publicado en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

ACUERDO de 8 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara en

la situación administrativa de excedencia voluntaria en la Carrera Judicial para el cuidado de un hijo a doña María Bellón Olmedo. (Publicado en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

Destinos

REAL DECRETO 394/2010, de 26 de marzo, por el que se destina a los Magistrados que se relaciona, como consecuencia del concurso resuelto por Acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Bajas

ACUERDO de 22 de abril de 2010, del Pleno del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara la pérdida de la condición de Magistrado de don José Antonio Martín Martín. (Publicado en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

MINISTERIO DE JUSTICIA

Nombramientos

ORDEN JUS/984/2010, de 26 de marzo, por la que se nombra funcionaria del Cuerpo Especial de Técnicos Especialistas del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses. (Publicada en el «BOE» núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

REAL DECRETO 500/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal Jefe de Sala de la Fiscalía del Tribunal Supremo a don José María Paz Rubio. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

REAL DECRETO 501/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal Jefe de Sala de la Fiscalía del Tribunal Supremo a don Antolín Herrero Ortega. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

REAL DECRETO 502/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal de la Secretaría Técnica de la Fiscalía General del Estado a doña Aranzazu San José González. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

REAL DECRETO 503/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal de la Fiscalía de la Audiencia Nacional a don Marcelo Juan de Azcárraga Urteaga. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

REAL DECRETO 506/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal Jefe de la Fiscalía Provincial de Cuenca a don José Ernesto Fernández Pinos. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

REAL DECRETO 507/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal Jefe de Área de la Fiscalía de Área de Melilla a doña María Rodríguez García. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

Situaciones

RESOLUCIÓN de 12 de abril de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se jubila al notario de Cádiz, don Rafael De Cozar Pardo. (Pu-

blicada en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN de 13 de abril de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se dispone la jubilación voluntaria del notario de Pinto, don Ceferino Argüello Reguera. (Publicada en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN de 17 de abril de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se jubila al notario de Córdoba, don Ricardo Avanzini de Rojas. (Publicada en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

ORDEN JUS/1102/2010, de 23 de abril, por la que se declara en situación de excedencia voluntaria por cuidado de hijos en la carrera fiscal a doña Pilar María Anaya Camacho. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Destinos

ORDEN JUS/983/2010, de 26 de marzo, por la que se otorga destino a funcionaria del Cuerpo de Técnicos Especialistas del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, turno libre, que superó las pruebas selectivas convocadas por Orden JUS/4005/2007, de 27 de diciembre. (Publicada en el «BOE» núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

ORDEN JUS/1000/2010, de 14 de abril, por la que se resuelve concurso de traslado para el Cuerpo de Secretarios Judiciales,

convocado por Orden JUS/535/2010, de 24 de febrero. (Publicada en el «BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010.)

ORDEN JUS/1060/2010, de 26 de abril, por la que se adjudica destino a don Julián Hernández Pingarrón, según lo dispuesto en la Orden JUS/466/2010, de 27 de enero. (Publicada en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

ORDEN JUS/1061/2010, de 26 de abril, por la que se adjudica destino a doña M.^a del Mar Martínez Ramos, según lo dispuesto en la Orden JUS/235/2010, de 27 de enero. (Publicada en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

Bajas

ORDEN JUS/985/2010, de 30 de marzo, por la que se acuerda declarar la pérdida de la condición de funcionario de carrera de don Rafael Regalón López. (Publicada en el «BOE» núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

Reingresos

ORDEN JUS/999/2010, de 13 de abril, por la que se acuerda el reingreso al servicio activo en la carrera fiscal de doña

Laura Frutos Pérez-Surio. (Publicada en el «BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010.)

ORDEN JUS/1101/2010, de 23 de abril, por la que se acuerda su reingreso al servicio activo en la Carrera Fiscal a doña Mercedes Bouzas Louzao. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

COMUNITAT VALENCIANA

Nombramientos

REAL DECRETO 504/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Fiscal Superior de la Fiscalía de la Comunitat Valenciana a don Ricard Cabedo Nebot. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

Nombramientos

REAL DECRETO 505/2010, de 30 de abril, por el que se nombra Teniente Fiscal de la Fiscalía de la Comunidad Autónoma de Canarias a don Luis del Río Montedeoca. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

OPOSICIONES Y CONCURSOS

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Carrera Judicial

ACUERDO de 27 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el lugar de celebración y la fecha y hora de comienzo del ejercicio teórico de las pruebas de especialización en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, convocadas por Acuerdo del Pleno de 19 de noviembre de 2009. (Publicado en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

ACUERDO de 27 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el lugar de celebración y la fecha y hora de comienzo del ejercicio teórico de las pruebas de especialización en el orden jurisdiccional social, convocadas por Acuerdo del Pleno de 19 de noviembre de 2009. (Publicado en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

ACUERDO de 27 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se promociona a la categoría de Magistrado a los Jueces a quien corresponde por turno de antigüedad, y se anuncia concurso para cobertura de vacantes. (Publicado en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ACUERDO de 27 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se nombra vocal del Tribunal calificador de las pruebas de especialización para la provisión de plazas de Magistrado especialista en el orden jurisdic-

cional contencioso-administrativo, convocadas por anterior Acuerdo de 19 de noviembre de 2009, del Pleno del Consejo General del Poder Judicial. (Publicado en el «BOE» núm. 109 de 5 de mayo de 2010.)

ACUERDO de 27 de abril de 2010, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se nombran vocales del Tribunal calificador del proceso selectivo, entre juristas de reconocida competencia con más de diez años de ejercicio profesional en las materias propias de los órganos del orden civil, del orden penal o de los órganos con jurisdicción compartida, para el acceso a la Carrera Judicial por la categoría de Magistrado, convocado por Acuerdo de 29 de diciembre de 2009. (Publicado en el «BOE» núm. 109 de 5 de mayo de 2010.)

Carreras Judicial y Fiscal

ACUERDO de 13 de abril de 2010, de la Comisión de Selección, prevista en el artículo 305 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por el que se publica la relación de personas dispensadas de realizar el segundo ejercicio de la oposición convocada por Acuerdo de 9 de marzo de 2010. (Publicado en el «BOE» núm. 101 de 27 de abril de 2010.)

MINISTERIO DE JUSTICIA

Cuerpos y escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia

ORDEN JUS/975/2010, de 31 de marzo, por la que se convocan a concurso de tras-

lado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

aprobados en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo de Auxilio Judicial de la Administración de Justicia, turno libre, convocadas por Orden JUS/3337/2008, de 10 de noviembre. (Publicado en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

Notarías

ORDEN JUS/1038/2010, de 15 de abril, por la que se modifica la composición del Tribunal calificador nº 2 con sede en Madrid de la oposición libre para obtener el título de Notario convocada por Resolución de 24 de septiembre de 2009. (Publicada en el «BOE» núm. 102 de 28 de abril de 2010.)

Funcionarios de la Administración del Estado

ORDEN JUS/1076/2010, de 19 de abril, por la que se convoca la provisión de puestos de trabajo por el sistema de libre designación. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

Carrera Fiscal

ORDEN JUS/1049/2010, de 13 de abril, por la que se convocan para su provisión destinos vacantes en la carrera fiscal. (Publicada en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

Funcionarios de las Administraciones Públicas

ORDEN JUS/1075/2010, de 24 de marzo, por la que se convoca la provisión de puestos de trabajo por el sistema de libre designación. (Publicado en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

Cuerpo de Auxilio Judicial de la Administración de Justicia

ORDEN JUS/1050/2010, de 20 de abril, que modifica la relación definitiva de aprobados del proceso selectivo para ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicado en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

Carreras Judicial y Fiscal

ACUERDO de 26 de abril de 2010, de la Comisión de Selección a la que se refiere el artículo 305 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, por el que se aprueba la relación provisional de personas admitidas y excluidas para tomar parte en las pruebas selectivas para la provisión de plazas de alumnos de la Escuela Judicial para su posterior acceso a la Carrera Judicial por la categoría de Juez y plazas de alumnos del Centro de Estudios Jurídicos para su posterior ingreso en la Carrera Fiscal por la categoría de Abogado Fiscal, convocadas por Acuerdo de 9 de marzo de 2010. (Publicado en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1065/2010, de 15 de abril, por la que se publica la relación de plazas correspondientes al ámbito de Península y Baleares, que se ofrecen a los aspirantes

Cuerpo de Oficiales de la Administración de Justicia

ORDEN JUS/1112/2010, de 22 de abril, por la que se procede al cumplimiento de la resolución dictada en relación al proceso selectivo convocado por Orden de 30 de agosto de 1991. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1113/2010, de 22 de abril, por la que se procede al cumplimiento de la resolución dictada en relación al proceso selectivo convocado por Orden de 30 de agosto de 1991. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1114/2010, de 22 de abril, por la que se procede al cumplimiento de la resolución dictada en relación al proceso selectivo convocado por Orden de 30 de agosto de 1991. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1115/2010, de 22 de abril, por la que se procede al cumplimiento de la resolución dictada en relación al proceso selectivo convocado por Orden de 30 de agosto de 1991. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Cuerpos Especiales de la Administración de Justicia

ORDEN JUS/1111/2010, de 21 de abril, por la que se nombra la Comisión de selección de personal para Cuerpos Especiales de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Cuerpo de Secretarios Judiciales

ORDEN JUS/1145/2010, de 27 de abril, por la que se nombran los Tribunales calificadoros del proceso selectivo para ingreso por el sistema general de acceso libre y por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo de Secretarios Judiciales.

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma del País Vasco

ORDEN de 31 de marzo de 2010, del Departamento de Justicia y Administración Pública, por la que se convoca concurso de traslados plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicado en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma de Cataluña

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, del Departamento de Justicia, por la que se convoca concurso de traslado de plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma de Galicia

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Justicia, de la Consejería de Presidencia, Administraciones Públicas y Justicia, por la que se

convocan a concurso de traslado plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma de Andalucía

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Oficina Judicial, Justicia Juvenil y Cooperación de la Consejería de Gobernación y Justicia, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Consejería de Presidencia, Administraciones Públicas y Portavoz del Gobierno, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma de Cantabria

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Justicia, de la Consejería de Presidencia y Justicia, por la que se convocan a concurso de traslado,

plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunitat Valenciana

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Justicia y Menor, de la Conselleria de Justicia y Administraciones Públicas, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma de Aragón

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Administración de Justicia, del Departamento de Política Territorial, Justicia e Interior, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Autónoma de Canarias

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, de la Consejería de Presidencia, Justicia y Seguridad, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva crea-

ción entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

tiva y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

Comunidad Foral de Navarra

RESOLUCIÓN 78/2010, de 31 de marzo, de la Dirección General de Justicia, del Departamento de Presidencia, Justicia e Interior, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administra-

Comunidad de Madrid

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2010, de la Dirección General de Justicia, de la Consejería de Presidencia, Justicia e Interior, por la que se convocan a concurso de traslado, plazas vacantes y de nueva creación entre funcionarios de los Cuerpos y Escalas de Gestión Procesal y Administrativa, Tramitación Procesal y Administrativa y Auxilio Judicial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

OTRAS DISPOSICIONES

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Datos de carácter personal

ACUERDO de 28 de abril de 2010, del Pleno del Tribunal Constitucional, por el que se modifica parcialmente el de 21 de diciembre de 2006, por el que se regulan los ficheros automatizados de datos de carácter personal. («BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

En atención a lo dispuesto en el artículo 3.d) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, y en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 2.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, el Pleno del Tribunal Constitucional, en sesión del día 28 de abril de 2010, ha aprobado la siguiente norma:

Artículo único.

El artículo 5.1 del Acuerdo de 21 de diciembre de 2006, del Pleno del Tribunal Constitucional («Boletín Oficial del Estado», núm. 1, de 1 de enero de 2007), modificado por Acuerdo del propio Pleno de 26 de marzo de 2009 («Boletín Oficial del Estado», núm. 86, de 8 de abril), por el que se regulan los ficheros automatizados de datos de carácter personal existentes en el Tribunal, queda redactado en los siguientes términos:

«El fichero de Usuarios de Sistemas de Información tiene por finalidad facilitar la gestión del acceso a tales sistemas y del control de las tarjetas y certificados electrónicos del Tribunal Constitucional. Constan en él el nombre y apellidos del usuario, su número de Documento Nacional de Identidad o documento equivalente, los datos correspondientes a su firma electrónica, así como la función que corresponde al usuario en la organización de la institución o, en su caso, la condición en la que presta sus servicios en ella. En su caso, constan también en este fichero los datos biométricos que puedan ser necesarios para preservar la seguridad en el acceso al sistema informático, tanto respecto a los equipos y recursos que lo integran como a las dependencias en que se albergan. Los datos de este fichero son los aportados por los propios usuarios, pudiéndose obtener del fichero de Personal en el caso de las autoridades y personal del Tribunal».

Disposición final.

El Presente Acuerdo entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 28 de abril de 2010.–La Presidenta del Tribunal Constitucional, *María Emilia Casas Baamonde*.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Contratación administrativa

ACUERDO de 7 de abril de 2010, de la Secretaría General del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica la composición de la mesa de contratación. (Publicado en el «BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010.)

Ayudas

ACUERDO de 22 de abril de 2010, del Pleno del Consejo General del Poder Judicial, por el que se aprueba la convocatoria de concesión de ayudas para la financiación de actividades de formación realizadas por miembros de la Carrera Judicial y las auspiciadas o impulsadas por las Asociaciones Judiciales. (Publicado en el «BOE» núm. 105 de 30 de abril de 2010.)

MINISTERIO DE JUSTICIA

Becas

ORDEN JUS/1020/2010, de 15 de abril, por la que se establecen las bases reguladoras de la concesión de becas para la preparación de oposiciones para el ingreso en las Carreras Judicial y Fiscal y en los Cuerpos de Secretarios Judiciales, Abogados del Estado, Médicos Forenses y Facultativos del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

la que se convocan subvenciones para las asociaciones profesionales de fiscales. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

Subvenciones

RESOLUCIÓN de 23 de marzo de 2010, de la Secretaría de Estado de Justicia, por la que se aprueba la convocatoria para la concesión de subvenciones a fundaciones en el ámbito de la justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

Recursos

RESOLUCIÓN de 13 de abril de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 112/2010, interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 1ª, de las Palmas de Gran Canaria. («BOE» núm. 98 de 23 de abril de 2010.)

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas de Gran Canaria, doña MDCCG, ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, n.º 112/2010, contra la Resolución del Tribunal Calificador Único de las

pruebas selectivas de acceso por el turno de promoción interna en el Cuerpo de Gestión Procesal y Administrativa, convocadas por Orden JUS/3338/2008, de 10 de noviembre (BOE 20.11.2008).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 13 de abril de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

RESOLUCIÓN de 24 de marzo de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 130/2010, interpuesto ante la sección 3ª de la Audiencia Nacional. («BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

Ante la Sección 3.ª de la Audiencia Nacional, don JMMG, ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, n.º 130/2010, contra la Orden de 21 de mayo de 2009 por la que se nombran funcionarios en prácticas a los aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo Especial de Ayudantes de Laboratorio del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, convocadas por Orden JUS/4003/2007, de 27 de diciembre (BOE 11.1.2008).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio

de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 24 de marzo de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

RESOLUCIÓN de 15 de abril de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 50/2010, interpuesto ante la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 3ª. («BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3.ª, del Audiencia Nacional, doña Marta Díez Candil ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 50/2010, contra la Resolución de la Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, de fecha 28 de octubre de 2009, desestimando el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de 14 de julio de 2009, del Tribunal Calificador Único de las pruebas selectivas al Cuerpo de Auxilio Judicial, convocadas por Orden JUS/3337/2008, de 10 de noviembre («BOE» del 20).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 15 de abril de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

RESOLUCIÓN de 15 de abril de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 149/2010, interpuesto ante la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 3ª. («BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3.ª, de la Audiencia Nacional, don Santiago Francisco Salcedo Plaza ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 149/2010, contra Resolución de 19 de noviembre de 2009 del Tribunal Calificador Único de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Tramitación Procesal y Administrativa, convocadas por Orden JUS/3339/2008, de 10 de noviembre («BOE» del 20).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 15 de abril de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

RESOLUCIÓN de 15 de abril de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 150/2010, interpuesto ante la Audiencia Nacional, Sala de lo Con-

tencioso Administrativo, sección 3ª. («BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3.ª, de la Audiencia Nacional, don Francisco Martínez Fuertes ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 150/2010, contra Resolución del Tribunal Calificador Único de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Tramitación Procesal y Administrativa, convocadas por Orden JUS/3339/2008, de 10 de noviembre («BOE» del 20).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 15 de abril de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

RESOLUCIÓN de 15 de abril de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 148/2010, interpuesto ante la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 3ª. («BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 3.ª, de la Audiencia Nacional, doña María del Pilar García-Villaraco Calonge ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 148/2010, contra Resolución del Tribunal Calificador Único de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de

acceso libre, en el Cuerpo de Tramitación Procesal y Administrativa, convocadas por Orden JUS/3339/2008, de 10 de noviembre («BOE» del 20).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 15 de abril de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

RESOLUCIÓN de 15 de abril de 2010, de la Dirección General de Relaciones con la Administración de Justicia, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 812/2009, interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 1ª, de la Coruña. («BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 1.ª, del Tribunal Superior de Justicia, doña Ana Isabel Gómez Villegas ha interpuesto el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 812/2009, contra la Resolución de la Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, de fecha 28 de octubre de 2009, desestimando el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de 8 de septiembre de 2009, del Tribunal Calificador Único de las pruebas selectivas al Cuerpo de Auxilio Judicial, convocadas por Orden JUS/3337/2008, de 10 de noviembre («BOE» del 20).

En consecuencia, esta Dirección General ha resuelto emplazar a los interesados en el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley Regu-

ladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 13 de julio de 1998, para que puedan comparecer ante la referida Sala en el plazo de nueve días.

Madrid, 15 de abril de 2010.–La Directora General de Relaciones con la Administración de Justicia, *Caridad Hernández García*.

Cartas de Servicios

RESOLUCIÓN de 14 de abril de 2010, de la Subsecretaría, por la que se aprueba la actualización de la Carta de servicios de la Mutualidad General Judicial. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Organizaciones sindicales. Acuerdo

RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2010, de la Secretaría de Estado de Justicia, por la que se publica el Acuerdo entre el Ministerio de Justicia y las Organizaciones Sindicales Comisiones Obreras, Unión General de Trabajadores y Sindicato de Trabajadores de la Administración de Justicia, integrantes de la Mesa Sectorial de la Administración de Justicia. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad de Castilla y León. Convenio

RESOLUCIÓN de 15 de abril de 2010, de la Secretaría de Estado de Justicia, por la que se publica el Convenio de colaboración entre el Ministerio de Justicia y la Consejería de la Presidencia de la Junta de Castilla y León, para la utilización del sistema LEXNET para la presentación de escritos y documentos, el traslado de co-

pías y la realización de actos de comunicación procesal por vía telemática en los órganos judiciales. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

GRANDEZAS Y TÍTULOS DEL REINO

Títulos nobiliarios

ORDEN JUS/1122/2010, de 16 de abril, por la que se autoriza a don Carlos Serra Goizueta para usar en España el título pontificio de Marqués de San José de Serra. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1123/2010, de 16 de abril, por la que se manda expedir, sin perjuicio de tercero de mejor derecho, Real Carta de Sucesión en el título de Conde de Andino, a favor de don Jaime Aguirre de Cárcer y Moreno. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1124/2010, de 16 de abril, por la que se manda expedir, sin perjuicio de tercero de mejor derecho, Real Carta de Sucesión en el título de Conde de Pinofiel,

a favor de don Juan Pedro Pavía Bardají. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1125/2010, de 16 de abril, por la que se manda expedir, sin perjuicio de tercero de mejor derecho, Real Carta de Sucesión en el título de Duque de Pinohermoso, con Grandeza de España, a favor de don Alfonso María de Barrera y Pérez-Seoane. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

ORDEN JUS/1126/2010, de 16 de abril, por la que se manda expedir, sin perjuicio de tercero de mejor derecho, Real Carta de Sucesión en el título de Marqués de San Gil, a favor de don Fernando Halcón Álvarez. (Publicada en el «BOE» núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

Anuncios

ANUNCIO de la Subsecretaría (División de Tramitación de Derechos de Gracia y otros Derechos), sobre solicitud de sucesión por cesión en el título de Marqués de Pons. (Publicado en el «BOE» núm. 101 de 27 de abril de 2010.)

MINISTERIO DE DEFENSA

Recursos

RESOLUCIÓN 160/38074/2010, de 15 de abril, de la Jefatura de Enseñanza de la Guardia Civil, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo 307/2010, promovido ante la sección sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN 160/38075/2010, de 15 de abril, de la Jefatura de Enseñanza de la Guardia Civil, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo 203/2010, promovido ante la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN 160/38076/2010, de 15 de abril, de la Jefatura de Enseñanza de la Guardia Civil, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo 213/2010, promovido ante la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. (Publicada en el «BOE» núm. 100 de 26 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN 160/38069/2010, de 13 de abril, de la Jefatura de Enseñanza de la Guardia Civil, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo 38/2010, promovido ante la sección sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. (Publicada en el «BOE» núm. 101 de 27 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN 160/38070/2010, de 13 de abril, de la Jefatura de Enseñanza de la Guardia Civil, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-

administrativo 133/2010, promovido ante la sección sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. (Publicada en el «BOE» núm. 101 de 27 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN 160/38071/2010, de 13 de abril, de la Jefatura de Enseñanza de la Guardia Civil, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo 63/2010, promovido ante la sección sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. (Publicada en el «BOE» núm. 101 de 27 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN 431/38080/2010, de 16 de abril, de la Dirección General de Personal, por la que se emplaza a los interesados en el procedimiento ordinario 21/2010, promovido ante la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección quinta, de Madrid. (Publicada en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

MINISTERIO DEL INTERIOR

Recursos

RESOLUCIÓN de 21 de abril de 2010, de la Dirección General de Gestión de Recursos, por la que se emplaza a los interesados en el procedimiento abreviado 79/2010, seguido en el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 5. (Publicada en el «BOE» núm. 109 de 5 de mayo de 2010.)

MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN

Recursos

RESOLUCIÓN de 22 de abril de 2010, de la Subsecretaría, por la que se emplaza a los interesados en el procedimiento de apelación 447/2009, seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en relación con el concurso convocado por OrdenTAS/702/2008, de 7 de marzo, para la provisión de puestos de Subinspector de Empleo y Seguridad Social. (Publicada en el «BOE» núm. 106 de 1 de mayo de 2010.)

RESOLUCIÓN de 20 de abril de 2010, de la Dirección General de Servicios, por la que se emplaza a los interesados en el recurso contencioso-administrativo núm. 52/2010, procedimiento abreviado, interpuesto ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid. (Publicada en el «BOE» núm. 109 de 5 de mayo de 2010.)

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA

Recursos

RESOLUCIÓN de 12 de abril de 2010, de la Secretaría General Técnica, por la que se acuerda la remisión del expediente administrativo correspondiente al recurso contencioso administrativo 2/684/2009, interpuesto ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, sección tercera y se emplaza a los interesados en el mismo. (Publicada en el «BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010.)

MINISTERIO DE SANIDAD Y POLÍTICA SOCIAL

Recursos

RESOLUCIÓN de 6 de abril de 2010, de la Secretaría General Técnica, por la que se emplaza a los interesados en los procedimientos ordinarios núms. 43, 87, 99, 101, 102 y 103 de 2010, promovidos, respectivamente, por la Federación Empresarial de Farmacéuticos Españoles; Pfizer, S.A.; Pierre Fabre Ibérica, S.A.; Laboratorios Servier, S.L.; Farmaindustria-Asociación Nacional Empresarial de la Industria Farmacéutica y por Janssen-Cilag, S.A. contra la Orden SAS/3499/2009, de 23 de di-

ciembre. (Publicada en el «BOE» núm. 96 de 21 de abril de 2010.)

RESOLUCIÓN de 14 de abril de 2010, de la Secretaría General Técnica, por la que se emplaza a los interesados en el procedimiento abreviado núm. 319/2008, promovido por doña Eva Villanueva Sotorrio, sobre pruebas selectivas para acceso a plazas de ATS/DUE. (Publicada en el «BOE» núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

RESOLUCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO

REGISTRO CIVIL

Recursos

RESOLUCIÓN de 4 de febrero de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por Santander Consumer E.F.C., S.A., contra la negativa de la registradora de bienes muebles de Segovia, a practicar una anotación de embargo. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por doña Teresa Pérez Muñoz, Procuradora de los Tribunales, en representación de Santander Consumer E.F.C., S. A., contra la negativa de la Registradora de Bienes Muebles de Segovia, doña María Ángeles de Echave-Sustaeta y de la Torre, a practicar una anotación de embargo.

HECHOS

I

El día 20 de mayo de 2009 se presenta un mandamiento del Juzgado de Primera Instancia número 3 de Segovia, en el que ordenaba el embargo de la posición jurídica de los demandados respecto de un vehículo del que son arrendatarios financieros, siendo el arrendador el propio

demandante, es decir, Santander Consumer E.F.C., S. A.

II

Con fecha 3 de junio de 2009 dicho mandamiento fue calificado con la siguiente nota:

«Registro de Bienes Muebles de Segovia.–Hechos: entrada 2009000954, diario 15, folio 178, asiento 2009000899, fecha 20/05/2009, fecha/lugar documento: 14/05/2009 Segovia, núm. documento 488/2009, clase de acto: embargo, presentante: María Teresa Pérez Muñoz, bien: matr. 8964FJT bast. 1A8GYB4537Y506368 turismo Chrysler modelo Grand Voyager, intervinientes: Juzgado de Primera Instancia número 3 de Segovia (ordenante), Santander Consumer E.F.C., S. A. (beneficiario), M. I. M. J. (deudor), A. B. V. (deudor), B. M., S. L. (deudor). Fundamentos de derecho.– El Registrador de Bienes Muebles que suscribe, previo examen y calificación del documento presentado, de conformidad con el artículo 16 de la Ordenanza para el Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, ha resuelto no practicar la inscripción solicitada por adolecer dicho documento de los siguientes defectos: 1.–El bien no es propiedad del demandado, ya que aparece inscrito un

contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a favor de Santander Consumer E.F.C., S. A. El defecto consignado tiene carácter de subsanable. Contra la presente calificación (...) Segovia, 3 de junio de 2009. El Registrador. (firma ilegible).»

III

Con fecha 1 de julio de 2009 se presenta un escrito interponiendo recurso gubernativo contra la calificación, con arreglo a los siguientes fundamentos de derecho: 1.º Por el Juzgado de Primera Instancia número 3 de Segovia se acordó por resolución de fecha 14 de mayo de 2009 librar mandamiento al Registro de Bienes Muebles de Segovia, a fin de que procediera a la anotación sobre la posición jurídica de los ejecutados sobre el vehículo Turismo marca Chrysler, modelo Grand Voyager 2.8, chasis 1AGYB4537Y506368, matrícula 8964-FJT. En dicho mandamiento se hacía constar que tal solicitud tiene apoyo en la Instrucción de 3 de diciembre de 2002 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, Acuerdo núm. 15, párrafo 21. 2.º Por parte de la Registradora de Bienes Muebles de Segovia se ha denegado la anotación interesada en el mandamiento librado por el Juzgado, pues entiende que el bien no es propiedad del demandado ya que aparece inscrito un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a favor de mi representada. Según consta en el contrato de arrendamiento financiero inscrito en el Registro de Bienes Muebles de Segovia a que hace alusión el registrador, las partes en dicho contrato son: Arrendador: Santander Consumer E.F.C., S. A., Arrendatario: B. M., S. L., Fiador/es: A. B. V. y M. I. M. J. 3.º Por el Juzgado en ningún momento se ha acordado el embargo de la propiedad del vehículo mencionado, sino exclusivamente la «posición jurídica» que ostentan los demandados sobre el vehículo. Tal posición jurídica de los demandados deriva de su intervención en el mencionado contrato de

arrendamiento financiero, y por tanto, conforme a la Instrucción de 3 de diciembre de 2002 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, acuerdo núm. 15, párrafo 2 que dice textualmente: «podrán anotarse los embargos que tengan por objeto la posición jurídica del comprador en los contratos de arrendamiento financiero». En consecuencia, habiéndose acordado el embargo de la posición jurídica, se deberá proceder a la anotación del embargo acordado, sin que sea de aplicación la fundamentación jurídica que consta en la nota de calificación.

IV

Con fecha 7 de julio de 2009 la Registradora elevó el expediente a la Dirección General de los Registros y del Notariado formulando alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 15 de la Ley 28/1998, de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el artículo 250 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, los artículos 4 y 24 de la Ordenanza para la llevanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, aprobada por Orden del Ministerio de Justicia, de 19 de julio de 1999, el artículo 15 de la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 3 de diciembre de 2002, la disposición adicional primera de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos, disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 16 y 18 de marzo, y 7 y 8 de julio de 2004.

1. El Registro de Bienes Muebles, que en la legislación vigente se configura como un Registro jurídico llevado por los Registradores de la Propiedad y Mercan-

tiles bajo la dependencia del Ministerio de Justicia, tiene por objeto la publicidad de los derechos reales derivados de actos y contratos sobre bienes muebles.

Fue la disposición adicional primera de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos, la que permitió que los contratos de arrendamiento financiero, regulados en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, pudieran ser inscritos en el Registro regulado por el artículo 15 de la Ley, que es el Registro de Bienes Muebles. La Ordenanza para la Llevanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, aprobada por Orden del Ministerio de Justicia, de 19 de julio de 1999, señala en su artículo 4. d) que pueden ser objeto de inscripción «los contratos de arrendamiento financiero regulados en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito», precisando en el artículo 11 las circunstancias que obligatoriamente debe contener la inscripción de estos contratos.

Hasta la entrada en vigor de la Ley de Venta a Plazos de 1988 no existía, por tanto, posibilidad de inscribir en un Registro de carácter jurídico la propiedad del vehículo a favor del arrendador financiero, lo cual, unido a la circunstancia de que en el Registro administrativo de Tráfico existente hasta entonces se considerara como propietario de facto al arrendatario financiero, llevaba a que, en ocasiones, se trabaran embargos en dicho Registro por deudas del arrendatario cuando la propiedad del vehículo correspondía, de iure, al arrendador.

2. A esta situación anómala puso fin, con notable refuerzo de la seguridad jurídica, la inscripción de los contratos de arrendamiento financiero en el Registro de Bienes Muebles. Una vez registrado conforme a las disposiciones antes ci-

tadas un contrato de arrendamiento financiero sobre un vehículo, coexistirán en el Registro dos titularidades: el derecho de dominio que corresponde a la Sociedad de Arrendamiento Financiero, y el derecho de arrendamiento financiero cuyo titular es el usuario. Cuando los acreedores del arrendatario financiero intenten embargar el derecho de dominio sobre el bien arrendado por deudas de aquél, se enfrentarán a la lógica y terminante previsión del artículo 15.3 de la Ley de Venta a Plazos, que impone el sobreseimiento de todo procedimiento de apremio respecto de dichos bienes o sus productos o rentas tan pronto como conste en autos, por certificación del Registrador, que sobre los bienes en cuestión consten inscritos derechos a favor de persona distinta de aquella contra la que se decretó el embargo o se sigue el procedimiento. Y, consecuentemente, el apartado 15 de la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 3 de diciembre de 2002, con base en la presunción de legitimación registral que deriva del artículo 15 de la Ley 28/1998 y del 24 de la Ordenanza, en virtud de los cuales se presume a todos los efectos legales que los derechos y garantías inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por los asientos respectivos, señala que los Registradores denegarán los mandamientos de embargo sobre bienes vendidos a plazos con pacto de reserva de dominio o que hayan sido objeto de arrendamiento financiero en virtud de contratos inscritos en el Registro de Bienes Muebles, cuando el objeto del embargo sea la propiedad de tales bienes y el embargo se dirija contra persona distinta del vendedor, financiador o arrendador. Según este criterio, la Resolución de este Centro Directivo de 8 de julio de 2004 mantiene que la anotación de embargo no puede tener cabida en el Registro cuando la demanda se dirige contra persona distinta del beneficiario de una reserva de dominio –y el mismo criterio es aplicable al arrenda-

tario financiero–, y que sólo cabría el embargo sobre los derechos del comprador financiado.

3. Para dar mayor protección a los acreedores del comprador con pacto de reserva de dominio o del arrendatario financiero, ya que los derechos que derivan de su posición contractual tienen un indudable valor patrimonial que puede servir de garantía a sus derechos, la regla 15 de la Instrucción antes citada continúa afirmando que «podrán anotarse los embargos que tengan por objeto la posición jurídica del comprador a plazos o del arrendatario financiero, pero la anotación quedará sin efecto y podrá solicitarse su cancelación en el caso de que el arrendatario no ejercite la opción de compra o de que el vendedor con pacto de reserva de dominio a su favor recupere los bienes ante el impago por parte del comprador con precio aplazado.»

4. En el presente supuesto, se presenta en el Registro un mandamiento por el que se ordena el embargo de la posición jurídica que los demandados tienen sobre un vehículo sujeto a arrendamiento financiero. La Registradora suspende el embargo porque, según la nota de calificación, el bien no aparece inscrito a nombre de los demandados, sino que es objeto de un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a favor de Santander Consumer E.F.C., S. A., sin considerar los términos literales de la orden de embargo que hace recaer la traba no sobre el dominio que obviamente no tienen los arrendatarios financieros, sino sobre su posición jurídica conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Instrucción de 3 de diciembre de 2002.

La singular circunstancia de que el ordenante del embargo sea la propia entidad de financiación –quien ante el incumplimiento del arrendatario, el arrendador tiene como medida más efectiva e inmediata la resolución del contrato y la inmediata entrega del bien objeto del

contrato por los trámites del juicio verbal que regula el artículo 250.11 de la Ley de Enjuiciamiento Civil– no parece que deba ser un obstáculo definitivo a la práctica de la anotación, pues aunque las Resoluciones de este Centro de 16 y 17 de marzo de 2004 y 7 y 8 de julio del mismo año, rechazaron la posibilidad de que el beneficiario del pacto de reserva de dominio embargara un vehículo vendido con dicho pacto, ello no fue debido a que fuese el propietario del bien quien intentara embargar los derechos de los compradores, sino a que el embargo se intentaba practicar no sobre la posición jurídica del comprador, sino sobre el mismo bien objeto del contrato.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto y revocar la nota de la Registradora en los términos que anteceden.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, 27 de diciembre, los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 4 de febrero de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *M.^a Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 5 de febrero de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por Santander Consumer E.F.C., S.A. contra la negativa de la registradora mercantil y de bienes muebles de Segovia, a practicar una anotación de embargo. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por don C. M. V., en representación de «Santander Con-

sumer E.F.C., S.A.» contra la negativa de la Registradora Mercantil y de Bienes Muebles de Segovia, doña María Ángeles de Echave-Sustaeta y de la Torre, a practicar una anotación de embargo.

HECHOS

I

El día 20 de mayo de 2009 se presenta un mandamiento del Juzgado de Primera Instancia número 1 de Cuéllar en el que ordenaba el embargo de la posición jurídica de los demandados respecto de un vehículo del que son arrendatarios financieros, siendo el arrendador el propio demandante, es decir, «Santander Consumer E.F.C. S.A.»

II

Con fecha 3 de junio de 2009 dicho mandamiento fue calificado con la siguiente nota: «Registro de Bienes Muebles de Segovia - Hechos - Entrada: 2009000952, Diario 15 Folio 177, Asiento 2009000897, Fecha: 20/05/2009, Fecha/lugar documento: 12/05/2009 Segovia, N.º Documento 460/2008, Clase de acto: Embargo Presentante: M. T. P. M., Bien: matr. 6674CPB Bast. VF7BZRHX86039887, Turismo marca Citroën modelo Jumpy, Intervinientes: Juzgado de Primera Instancia número 1 de Cuéllar (ordenante), M. A. N. M. (deudor), E. P. F. (deudor), Santander Consumer E.F.C. S.A. (beneficiario) - Fundamentos de derecho. El Registrador de Bienes Muebles que suscribe, previo examen y calificación del documento presentado, de conformidad con el artículo 16 de la Ordenanza para el Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, ha resuelto no practicar la inscripción solicitada por adolecer dicho documento de los siguientes defectos: 1.–El bien no es propiedad del deman-

dado, ya que aparece inscrito un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a favor de Santander Consumer E.F.C. S.A. El defecto consignado tiene carácter de subsanable. Contra la presente (...) Segovia, 3 de junio de 2009. El Registrador (firma ilegible).»

III

Con fecha 1 de julio de 2009 se presenta un escrito interponiendo recurso gubernativo contra la calificación, con arreglo a los siguientes fundamentos de derecho:

1. Por el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Cuéllar se acordó por resolución de fecha 12/05/2009 librar mandamiento al Registro de Bienes Muebles de Segovia a fin de que procediera a la anotación sobre la posición jurídica de los ejecutados sobre el vehículo Citroen Jumpy 2.0 HDI, matrícula 6674-CPB, bastidor V7FBZRHX386039887.

2. Por parte de la Registradora de Bienes Muebles de Segovia se ha denegado la anotación interesada en el mandamiento librado por el Juzgado, pues entiende que el bien no es propiedad del demandado ya que aparece inscrito un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a favor de mi representada. Según consta en el contrato de arrendamiento financiero inscrito en el Registro de Bienes Muebles de Segovia a que hace alusión el registrador, las partes en dicho contrato son: arrendador, Hispamer servicios Financieros E.F.C. S.A., actualmente denominada Santander Consumer E.F.C. S.A. Arrendatario/s: E. P. F. Fiador/es: M. A. N. M.

3. Por el Juzgado en ningún momento se ha acordado el embargo de la propiedad del vehículo mencionado, sino exclusivamente la «posición jurídica» que ostentan los demandados sobre el vehículo. Tal posición jurídica de los demandados deriva de su intervención en el mencionado contrato de arrendamiento

financiero, y por tanto, conforme a la Instrucción de 3 de diciembre de 2002 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, acuerdo núm. 15, párrafo 2 que dice textualmente: «podrán anotarse los embargos que tengan por objeto la posición jurídica del comprador en los contratos de arrendamiento financiero». En consecuencia, habiéndose acordado el embargo de la posición jurídica, se deberá proceder a la anotación del embargo acordado, sin que sea de aplicación la fundamentación jurídica que consta en la nota de calificación.

IV

Con fecha 7 de julio de 2009, la Registradora elevó el expediente a la Dirección General de los Registros y del Notariado formulando alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 15 de la Ley 28/1998 de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el artículo 250 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, los artículos 4 y 24 de la Ordenanza para la Llevanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, aprobada por Orden del Ministerio de Justicia de 19 de julio de 1999, el artículo 15 de la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3 de diciembre de 2002, la Disposición Adicional Primera de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos, Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, y las Resoluciones de la Dirección General Registros y del Notariado de 16 y 18 de marzo y 7 y 8 de julio de 2004.

1. El Registro de Bienes Muebles, que en la legislación vigente se configura como un Registro jurídico llevado por los Registradores de la Propiedad y Mercantiles bajo la dependencia del Ministerio

de Justicia, tiene por objeto la publicidad de los derechos reales derivados de actos y contratos sobre bienes muebles.

Fue la Disposición Adicional Primera de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos, la que permitió que los contratos de arrendamiento financiero, regulados en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, pudieran ser inscritos en el Registro regulado por el artículo 15 de la Ley, que es el Registro de Bienes Muebles. La Ordenanza para la Llevanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, aprobada por Orden del Ministerio de Justicia de 19 de julio de 1999, señala en su artículo 4. d) que pueden ser objeto de inscripción «los contratos de arrendamiento financiero regulados en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito», precisando en el artículo 11 las circunstancias que obligatoriamente debe contener la inscripción de estos contratos.

Hasta la entrada en vigor de la Ley de Venta a Plazos de 1988 no existía, por tanto, posibilidad de inscribir en un Registro de carácter jurídico la propiedad del vehículo a favor del arrendador financiero, lo cual, unido a la circunstancia de que en el Registro administrativo de Tráfico existente hasta entonces, se considerara como propietario de facto al arrendatario financiero, llevaba a que en ocasiones se trabaran embargos en dicho Registro por deudas del arrendatario, cuando la propiedad del vehículo correspondía, de iure, al arrendador.

2. A esta situación anómala puso fin, con notable refuerzo de la seguridad jurídica, la inscripción de los contratos de arrendamiento financiero en el Registro de Bienes Muebles. Una vez registrado conforme a las disposiciones antes citadas un contrato de arrendamiento financiero

sobre un vehículo, coexistirán en el Registro dos titularidades: el derecho de dominio que corresponde a la Sociedad de Arrendamiento Financiero, y el derecho de arrendamiento financiero cuyo titular es el usuario. Cuando los acreedores del arrendatario financiero intenten embargar el derecho de dominio sobre el bien arrendado por deudas de aquél, se enfrenarán a la lógica y terminante previsión del artículo 15.3 de la Ley de Venta a Plazos, que impone el sobreseimiento de todo procedimiento de apremio respecto de dichos bienes o sus productos o rentas tan pronto como conste en autos, por certificación del Registrador, que sobre los bienes en cuestión consten inscritos derechos a favor de persona distinta de aquella contra la que se decretó el embargo o se sigue el procedimiento. Y, consecuentemente, el apartado 15 de la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3 de diciembre de 2002, con base en la presunción de legitimación registral que deriva del artículo 15 de la Ley 28/1998 y del 24 de la Ordenanza, en virtud de los cuales se presume a todos los efectos legales que los derechos y garantías inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por los asientos respectivos, señala que los registradores denegarán los mandamientos de embargo sobre bienes vendidos a plazos con pacto de reserva de dominio o que hayan sido objeto de arrendamiento financiero en virtud de contratos inscritos en el Registro de Bienes Muebles, cuando el objeto del embargo sea la propiedad de tales bienes y el embargo se dirija contra persona distinta del vendedor, financiador o arrendador. Según este criterio, la Resolución de este Centro Directivo de 8 de julio de 2004 mantiene que la anotación de embargo no puede tener cabida en el Registro cuando la demanda se dirige contra persona distinta del beneficiario de una reserva de dominio –y el mismo criterio es aplicable al arrendatario financiero–, y que sólo cabría el embargo sobre los derechos del comprador financiado.

3. Para dar mayor protección a los acreedores del comprador con pacto de reserva de dominio o del arrendatario financiero, ya que los derechos que derivan de su posición contractual tienen un indudable valor patrimonial que puede servir de garantía a sus derechos, la regla 15 de la Instrucción antes citada continúa afirmando que «podrán anotarse los embargos que tengan por objeto la posición jurídica del comprador a plazos o del arrendatario financiero, pero la anotación quedará sin efecto y podrá solicitarse su cancelación en el caso de que el arrendatario no ejercite la opción de compra o de que el vendedor con pacto de reserva de dominio a su favor recupere los bienes ante el impago por parte del comprador con precio aplazado.»

4. En el presente supuesto, se presenta en el Registro un mandamiento por el que se ordena el embargo de la posición jurídica que los demandados tienen sobre un vehículo sujeto a arrendamiento financiero. La Registradora suspende el embargo porque, según la nota de calificación, el bien no aparece inscrito a nombre de los demandados, sino que es objeto de un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra a favor de «Santander Consumer E.F.C., S.A.», sin considerar los términos literales de la orden de embargo que hace recaer la traba no sobre el dominio que obviamente no tienen los arrendatarios financieros, sino sobre su posición jurídica conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Instrucción de 3 de diciembre de 2002.

La singular circunstancia de que el ordenante del embargo sea la propia entidad de financiación –quien ante el incumplimiento del arrendatario el arrendador tiene como medida más efectiva e inmediata la resolución del contrato y la inmediata entrega del bien objeto del contrato por los trámites del juicio verbal que regula el artículo 250.11 de la Ley de

Enjuiciamiento Civil– no parece que deba ser un obstáculo definitivo a la práctica de la anotación, pues aunque las Resoluciones de este Centro de 16 y 17 de marzo de 2004 y 7 y 8 de julio del mismo año rechazaron la posibilidad de que el beneficiario del pacto de reserva de dominio embargara un vehículo vendido con dicho pacto, ello no se debió a que fuese el propietario del bien quien intentara embargar los derechos de los compradores, sino a que el embargo se intentaba practicar no sobre la posición jurídica del comprador, sino sobre el mismo bien objeto del contrato.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto y revocar la nota de calificación en los términos que anteceden.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la Disposición Adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, 27 de diciembre, los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 5 de febrero de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, M.^a Ángeles Alcalá Díaz.

RESOLUCIÓN de 12 de febrero de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador de la propiedad núm. 8 de Murcia, a inscribir una escritura de cancelación de hipoteca cambiaria. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por don M. L. C., Abogado, contra la negativa del Registrador de la Propiedad de Murcia número 8, don Fructuoso Flores Bernal, a

inscribir una escritura de cancelación de hipoteca cambiaria.

HECHOS

I

El 6 de mayo de 2009 se presentó por don M. L. C. en el Registro de la Propiedad número 8 de Murcia, copia auténtica de la escritura de cancelación de hipoteca, otorgada en Murcia, el 25 de enero de 2008, ante el Notario don. Antonio Izquierdo Rozalén. Causó el asiento 1.413 del Diario 54; y el 23 de mayo de 2009 fue objeto de la siguiente calificación:

«... Tras presentación de la citada escritura, en unión de testimonio expedido por el Notario autorizante, el 16 de mayo de 2008, documento que ya fue calificado negativamente por este registro, según calificación negativa 61/08, de fecha 9 de abril de 2008, e iniciado el procedimiento de calificación sustitutoria por Doña María Dolores García Heredia, el 16 de abril de 2008, ante el Registrador de Caravaca de la Cruz, Don Pablo de Ángulo Rodríguez, acordando éste, según notificación de fecha 28 de abril de 2008 a este Registro, desestimar la solicitud de cancelación total de la inscripción de hipoteca y confirmando íntegramente la calificación negativa parcial respecto de los títulos no inutilizados extendida por el Registrador de la Propiedad núm. 8 de Murcia. Se mantiene la calificación emitida por este Registro previamente citada, subsanándose respecto del segundo apartado de la calificación jurídica contenida en dicha calificación, por haberse incluido en el documento presentado, testimonio inicialmente citado, por el cual resulta facultado Don J. I. C. H., como apoderado del Banco, en virtud de escritura otorgada en Santander, ante el Notario Don José María de Prada Díez, el 6

de julio de 1995, que causó la inscripción 199.^a, copia de la citada escritura ha tenido a la vista y considera suficiente el Notario autorizante.

De conformidad con los artículos 18, 19 y 19 bis de la Ley Hipotecaria, la citada escritura se califica negativamente, en base a los siguientes:

Hechos.

En la escritura de cancelación de hipoteca, cuya hipoteca de letras de cambio, quedaría cancelada en virtud del pago de nueve letras, se aprecia que han sido comprobados e inutilizados por el notario autorizante del título que se pretende cancelar todas, menos siete de ellas, con números 4835396, 4835397, 4835400, clase 11 a, serie OF, y números 4624482, 4624483, 4624484, y 4624485, clase 10a, serie 01, que para justificar su pago, se ha exhibido al notario un certificado, extendido por el apoderado de Banco Santander, S.A.

Calificación Jurídica y Fundamentos Jurídicos.

Dado que existen siete letras de cambio que no han sido inutilizadas y que en su lugar se exhibe al notario un certificado que acredita estar en poder de la entidad crediticia Banco Santander, S.A., las mencionadas letras, emitiendo el certificado a efectos del artículo 45 L. 19/1985 cambiaría y de cheque. Dado que el artículo 45 de la mencionada Ley solo establece una responsabilidad por reclamaciones derivadas del título-valor strictu sensu, es decir de su vigencia y prescripción a los tres años. Dado que el artículo 156 de la Ley Hipotecaria y concordante son de carácter procedimental, es decir, orden público y para un ámbito específico cual es la actuación registral y responsabilidad hipotecaria con alcance diferente a la de un simple título-valor y establecen la inutilización del título-valor garantizado con hipoteca, para la cancelación de ésta. No habiendo observado en este caso el trámite de inutilizaciones

y dado que la hipoteca en garantía de título supone una hipoteca a favor del tenedor del título; mientras éste no resulte inutilizado, la hipoteca sigue viva y cualquier tenedor o portador podría activarla en su favor, aunque su título de adquisición no fuera lo suficientemente lícito y al ponerla en circulación, un tercero de buena fe pueda reclamar la ejecución de la garantía hipotecaria. Observar como el artículo 211 del Reglamento Hipotecario impone la inutilización de los títulos aún en el caso de ejecución judicial y consiguiente cancelación decretada por autoridad judicial. No basta con el pago de la letra, pues ello no supone que la circulación de ésta quede impedida y sólo su destrucción física o inutilización es el procedimiento por el que se retira de la circulación cambiaría los títulos referidos. En consecuencia, procede la cancelación parcial de la hipoteca respecto de las letras inutilizadas, suspendiéndose respecto de los títulos no inutilizados. Defecto subsanable.

Contra esta calificación (...)

Murcia, 8 de Mayo de 2009. El Registrador. Fdo: Fructuoso Flores Bernal».

II

Don M. L. C. solicitó la calificación sustitutoria el 19 de mayo de 2009 en el mencionado Registro de la Propiedad, que fue denegada por el Registrador, don Fructuoso Flores Bernal, mediante escrito con fecha de 23 de mayo de 2009.

El 5 de junio de 2009, el Sr. L. C. interpuso recurso respecto de la inadmisión por el Sr. Registrador de la calificación sustitutoria. Asimismo, en relación con el tema de fondo, es decir, la negativa del Sr. Registrador a la cancelación de hipoteca cambiaria, alegó determinados argumentos. Concluía tal recurso solicitando que se revocara la decisión del indicado Sr. Registrador de la Propiedad, en el sentido de estimar procedente la solicitud de la aplicación del cuadro de sustituciones

previsto en el artículo 275 bis, en relación con el artículo 19 bis, ambos de la Ley Hipotecaria, al objeto de que por el Registrador que correspondiera, dentro del cuadro de sustituciones indicado, se procediera a la calificación del título presentado aludido en la calificación negativa mencionada; todo ello sin perjuicio de, una vez efectuada tal calificación, se interpusiera, en su caso, el correspondiente recurso ante esta Dirección General, o cualquier otro recurso procedente. Por último, para el hipotético supuesto de que este Centro Directivo no estimara el recurso planteado en el extremo del mismo relativo a la petición de incoación del proceso de calificación sustitutoria, solicitaba que se entrara a conocer del fondo del recurso planteado, y con revocación de la calificación negativa del Sr. Registrador de la Propiedad núm. 8 de Murcia, se dictara resolución en la que se estimara procedente la cancelación de la totalidad de la hipoteca cambiaria a que se refiere el título presentado.

Mediante Resolución de 25 de septiembre de 2009, esta Dirección General estimó el referido recurso respecto de la procedencia de calificación sustitutoria solicitada, entendiendo que no cabía abordar la cuestión de fondo planteada por la calificación impugnada, pues aun cuando el interesado podía acudir perfectamente al recurso –si está debidamente legitimado–, sin esperar el resultado de la calificación sustitutoria (cfr. la Resolución de 15 de junio de 2007), en el presente caso debía admitirse el «petitum» del recurrente, según el cual resulta prioritaria la calificación supletoria.

III

En cumplimiento de la referida Resolución de 25 de septiembre de 2009, se emitió la calificación sustitutoria que correspondió a la Registradora de la Propiedad interina de Molina de Segura,

doña M.^a Leonor Rodríguez Sánchez, quien mediante nota con fecha 21 de noviembre de 2009, confirmó la calificación negativa realizada por el Registrador sustituido. En dicha calificación sustitutoria la Registradora alega lo siguiente:

«... Hechos: ...4.–Examinado el documento calificado resulta que incorpora en relación con las siete letras de cambio respecto de las cuales se suspende la cancelación una certificación de determinado apoderado del Banco de Santander S.A. De redacción confusa y fechada el día 22 de enero de 2008, que dice que a los efectos de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 19/1985, Cambiaria y del Cheque, en calidad de tomadora, portadora de las letras que a continuación se identifican «por cuenta de nuestro cliente fueron adeudadas en el año 1999 en la cuenta» que especifica de don Francisco Javier B... J... y de doña María Dolores B... J..., los siete efectos que identifica por clase, número, serie, fecha de vencimiento e importe.»

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Visto lo dispuesto en los artículos 82. 154 y 156 de la Ley Hipotecaria, 211 del Reglamento Hipotecario. 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque.

Teniendo en cuenta las especiales características de la hipoteca cambiaria, en la cual el titular del crédito no consta en el Registro personalmente determinado, produciéndose una incorporación del crédito y su correspondiente garantía al documento cambiario, con el cual se entienden transmitidos, por lo que titular del crédito resulta acreditado por medios extrarregistrales, la tenencia de la letra garantizada, y teniendo en cuenta que esta característica repercute en lo que afecta a su cancelación, imponiéndose con carácter general la necesidad de acreditar la destrucción o inutilización de

las letras garantizadas, para asegurar que no siguen en el tráfico jurídico.

Teniendo en cuenta también la doctrina sentada por la R.D.G.R.N. de 31 de mayo de 2003, según la cuál, desde el momento en que el artículo 45 de la Ley Cambiaria dice que «este documento tendrá pleno valor liberatorio para el librado frente a cualquier acreedor cambiario», no cabe duda de que si tal documento se aportara, la hipoteca debiera cancelarse, si bien en el caso planteado consideró que aportándose un certificado expedido por la entidad de crédito que abonó las letras por cuenta del librado, este certificado no encajaba en el regulado en el artículo 45, que es el expedido por la entidad tomadora cuando esta, portadora de la letra, sea una entidad de crédito, pues el precepto le permite cuando se presenta la letra al cobro, entregar, en lugar de la letra original, un documento acreditativo del pago que identifique suficientemente la letra.

Teniendo en cuenta que del propio artículo 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque, resultan los requisitos que debe reunir la certificación a que el mismo alude, esto es, que el portador sea una entidad de crédito, que no exista pacto en contrario, que el documento identifique suficientemente la letra, y que en el momento del pago se entregue en lugar de la letra, es decir que conste en la certificación que la misma tiene valor sustitutivo de la letra original, que la entidad está obligada a inutilizar, pues sólo de esta manera asumirá la entidad bancaria tomadora la responsabilidad que le impone el citado precepto caso de ulterior circulación de la letra en cuya sustitución se entrega la certificación y sólo así quedará liberado el librado frente a cualquier acreedor cambiario.

Teniendo en cuenta, que según el contenido del Registro en este caso no parece existir pacto en contrario, pero que la certificación del Banco de Santander S.A.

que se incorpora al documento calificado expedida por el apoderado de tal Banco en calidad de tomadora y portadora de las letras que señala, y fechada el día veintidós de enero de 2008, se extiende sólo al hecho de haber adeudado por cuenta del cliente en el año 1999 en determinada cuenta los efectos que detalla, y que según lo dicho la certificación a que alude el comentado precepto es la expedida por la entidad bancaria que sea portador de la letra en el momento de su cobro, y que se extienda al hecho de haber cobrado efectivamente la letra, y al hecho de entregar la certificación en lugar de la letra como sustitutiva de la misma.

Vistos los preceptos y resolución citados y demás de aplicación. Resuelvo confirmar la procedencia de suspender la cancelación parcial interesada porque al no reunir la certificación bancaria los requisitos del art. 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque, no cabe practicar la cancelación interesada si no se han inutilizado las letras garantizadas...».

IV

El 4 de diciembre de 2009, don M. L. C. interpuso recurso contra la calificación en el que, alegó lo siguiente:

1.º Según la calificación impugnada se exige un requisito de imposible cumplimiento.

a) Hay que acudir al tenor literal del artículo 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque:

«El librado podrá exigir al pagar la letra de cambio que le sea entregada con el recibí del portador, salvo que éste sea una Entidad de crédito, en cuyo caso ésta podrá entregar, excepto si se pactara lo contrario entre librador y librado, en lugar de la letra original, un documento acreditativo del pago en el que se identifique suficientemente la letra. Este documento tendrá pleno valor liberatorio para el li-

brado frente a cualquier acreedor cambiario, y la entidad tenedora de la letra responderá de todos los daños y perjuicios que puedan resultar del hecho de que se vuelva a exigir el pago de la letra tanto frente al librado como frente a los restantes obligados cambiarios. Se presumirá pagada la letra que, después de su vencimiento, se hallare ésta o el documento a que se refiere este artículo en poder del librado o del domiciliario...».

b) Lo cierto es que el legislador ha querido que las entidades de crédito gocen de un privilegio especial de tal magnitud que les permite a éstas que no entreguen la letra original al librado que las paga. Por tanto ningún ciudadano puede exigir al banco que le entregue la letra original, y eso es incuestionable.

c) Hasta ahora no ha habido problema alguno al respecto, ya que todos los Registradores que esta parte conoce han aceptado como ajustado a Derecho, como no podía ser de otra manera, que la certificación de la entidad bancaria en la que se hace constar que se ha pagado la letra, además en la misma cuenta bancaria que consta en la escritura de hipoteca como de pago de la misma, y por tanto a los efectos del art. 45 de la Ley Cambiaria, es suficiente para la cancelación de la hipoteca cambiaria.

d) Ahora, el Sr. Registrador de la Propiedad núm. 8 de los de Murcia, afirma en su calificación negativa objeto del presente recurso, que a él no le basta con que el banco certifique que la letra está pagada, que pese a la declaración del banco en tal sentido, la letra puede circular y estar en manos de terceros de buena fe, que pueden exigir su pago. En cambio a ello hay que responder que es claro que eso puede pasar, pero el mismo artículo 45 de la Ley Cambiaria resuelve tal hipotético supuesto de hecho: «...la entidad tenedora de la letra responderá de todos los daños y perjuicios que

puedan resultar del hecho de que se vuelva a exigir el pago de la letra tanto frente al librado como frente a los restantes obligados cambiarios».

e) El Sr. Registrador exige que las letras de cambio sean inutilizadas. Por supuesto, si la cancelación se hace en Notaría, el Notario tiene que inutilizarlas, y si es por mandamiento judicial, tiene que hacerse constar en el mismo la inutilización de las letras.

f) Pero olvida el Sr. Registrador que eso de la inutilización de las cambiales es el principio general en la materia, pero que también existen excepciones al mismo, como en todas las instituciones jurídicas. Tanto el Notario en su escritura, como el Juez en su mandamiento, hacen constar que las cambiales han sido inutilizadas, porque pueden hacerlo así, ya que las tienen en su poder, físicamente en su poder, y pueden y deben dar cumplimiento a los preceptos legales que obligan a la inutilización. Pero resulta que ni el Notario ni el Juez, gozan del privilegio especial que el legislador concedió a las entidades de crédito en el art. 45 de la Ley Cambiaria.

g) Es decir, que si el banco no quiere, como es el caso presente, no entrega la letra cuando ésta ha sido pagada por el librado, porque como excepción al principio general, no está obligado a hacerlo, pudiendo emitir cualquier otro documento que justifique el pago, como así ha hecho.

h) Y en tales circunstancias especiales, por decisión del legislador, no se puede decir al ciudadano, como hace el Sr. Registrador, que ese documento del banco diciendo que la letra está pagada, valdrá para sus relaciones con el banco, pero no para cancelar la hipoteca en el Registro.

i) El sentido común y la lógica llevan a entender que el Sr. Registrador de la Propiedad no tiene razón. Si la ley ha querido que las entidades de crédito

puedan no entregar la letra de cambio original cuando se paga la misma, y sustituir la letra original por otro documento expedido por las mismas, y que ese otro documento tenga pleno valor liberatorio, eso vale para todos, incluido el Sr. Registrador.

j) Carece de sentido pedir, como hace el Sr. Registrador, que la letra original tenga que ser inutilizada, cuando la misma se halla en poder del banco, porque el banco puede retener en su poder la letra original, y tiene el banco facultad legal para sustituir tal letra original por otro documento. Por tanto la norma general es la inutilización de los efectos originales, tanto en escritura notarial de cancelación, como en mandamiento judicial de cancelación, pero aquellas letras de cambio que están en poder del banco, que normalmente son todas las que han sido abonadas en una cuenta bancaria, no pueden ser inutilizadas, porque el banco las retiene en su poder, y puede expedir otro documento justificativo del pago, que sustituya la letra, como en efecto hace. Si la letra puede ser sustituida por otro documento, ya carece de todo sentido su inutilización.

k) En definitiva, la norma del artículo 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque es Ley especial, y prevalente, frente a la norma general del artículo 156 de la Ley Hipotecaria.

l) Además el mencionado artículo 45 de la Ley Cambiaria, además de ser ley especial, respecto del artículo 156 de la Ley Hipotecaria, es también ley posterior, que deroga a la anterior, es decir, que por ser ley posterior deroga a todas las disposiciones con rango de Ley que se opongan a su contenido, y por tanto también al art. 156 de la Ley Hipotecaria.

m) Si las citadas normas no se interpretaran como se ha hecho en los anteriores párrafos del presente recurso, los ciudadanos que hubiesen pagado sus le-

tras de cambio a través entidades de crédito jamás podrían cancelar las hipotecas cambiarias que garantizaran el pago de tales letras, y es evidente que ese efecto tan pernicioso no ha podido ser querido por el legislador.

n) Además hay que tener en cuenta que jamás una entidad bancaria ha puesto en circulación una letra de cambio después de haber afirmado el banco que la misma había sido pagada a los efectos del citado artículo 45 de la Ley Cambiaria, con expedición del correspondiente documento. Pero si algún día ocurriera, el banco sería responsable de todo, porque así lo ha querido el legislador, y la Ley está por encima de todos.

2.º La Sra. Registradora que ha emitido la calificación sustitutoria da la razón al recurrente, en el sentido de admitir la certificación bancaria como documento hábil para la cancelación, en base a diversas resoluciones de ese Centro Directivo, si bien considera que la concreta certificación incorporada a la escritura calificada no encaja en el art. 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque. El recurrente, por el contrario considera que tal certificación bancaria es clara y sí reúne todos los requisitos exigidos por el citado precepto legal, y por tanto es perfectamente válida para producir, junto a la escritura, la cancelación solicitada.

3.º Por lo expuesto, se solicita que, con revocación de la calificación negativa 58/2.009, del Sr. Registrador de la Propiedad núm. 8 de Murcia, se dicte resolución en la que se estime procedente la cancelación de la totalidad de la hipoteca cambiaria a que se refiere el título presentado.

V

El Registrador de la Propiedad elevó el expediente, con su informe, a esta Dirección General mediante escrito de 11 de diciembre de 2009, que tuvo entrada en este Centro el día 15 del mismo mes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 18, 19, 19 bis, 82, 154, 156 y 326 de la Ley Hipotecaria; 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque; y las Resoluciones de 31 de mayo de 2003 y 29 de febrero y 5, 6 y 13 de marzo de 2008.

1. En el supuesto del presente recurso se presenta en el Registro de la Propiedad número 8 de Murcia una escritura de cancelación de hipoteca cambiaria.

Mediante la calificación impugnada fue suspendida parcialmente la práctica del asiento de cancelación solicitado respecto de la hipoteca que garantiza el pago de determinadas letras de cambio, porque, a juicio del Registrador, esas cambiales -siete- no han sido inutilizadas y en su lugar se exhibe al Notario un certificado que acredita estar en poder de la entidad crediticia las mencionadas letras, emitiendo el certificado a efectos del artículo 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque. Entiende dicho Registrador que la acreditación del pago de la letra de cambio mediante el certificado bancario al que se refiere tal precepto legal en ningún caso puede servir para cancelar la hipoteca cambiaria si no se inutiliza el título cambiario conforme al artículo 156 de la Ley Hipotecaria.

Solicitada la calificación sustitutoria al Registrador que correspondiera por el cuadro de sustituciones, la Registradora sustituta resolvió «confirmar la procedencia de suspender la cancelación parcial interesada porque al no reunir la certificación bancaria los requisitos del art. 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque, no cabe practicar la cancelación interesada si no se han inutilizado las letras garantizadas».

2. Según la doctrina de este Centro Directivo (vid. la Resolución de 31 de mayo de 2003), aun cuando la hipoteca

constituida tenga la consideración de cambiaria, debe poder cancelarse aportando la certificación a que alude el artículo 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque.

Desde el momento en que el citado precepto dispone que «este documento tendrá pleno valor liberatorio para el librado frente a cualquier acreedor cambiario», no cabe duda de que si tal documento se aporta, la hipoteca debe cancelarse.

El certificado al que se refiere el mencionado artículo 45 es el expedido por la entidad tomadora cuando ésta, portadora de la letra, sea una entidad de crédito (sin que sea suficiente a tales efectos el expedido por la entidad que sea simplemente la pagadora y no la tenedora de las letras). Para tal caso, el referido precepto legal permite a la entidad que presenta la letra al cobro entregar, en lugar de la letra original, un documento acreditativo del pago en el que se identifique suficientemente la letra.

Por ello, no puede ser confirmada la calificación del Registrador sustituido, única sobre la que puede decidirse en este expediente –cfr. artículos 19 bis y 326 de la Ley Hipotecaria–. Por lo demás, en dicha calificación no se cuestiona que el certificado bancario incorporado a la escritura calificada cumpla los requisitos establecidos en el artículo 45 de la Ley Cambiaria y del Cheque. Sobre este último extremo no procede analizar el defecto expresado por la Registradora sustituta en su calificación. En efecto, el párrafo segundo de la regla quinta del artículo 19 bis de la Ley Hipotecaria dispone que «en la calificación el registrador sustituto se ajustará a los defectos señalados por el registrador sustituido y respecto de los que los interesados hubieran motivado su discrepancia en el escrito en el que soliciten su intervención, no pudiendo versar sobre ninguna otra pretensión ba-

sada en otros motivos o en documentos no presentados en tiempo y forma». Por ello, no puede el Registrador sustituto añadir nuevos defectos a los inicialmente apreciados por el sustituido, sino que su calificación debe ceñirse a los defectos planteados y a la documentación aportada inicialmente.

Debe recordarse una vez más que la calificación sustitutoria no es un recurso de clase alguna, sino que es una auténtica calificación en sustitución de la que efectúa el titular del Registro, porque el legitimado para instar aquélla no está conforme con la inicialmente efectuada; pero, por esta causa, dicha calificación sustitutoria debe ceñirse a la disconformidad que el legitimado para instarla manifieste respecto de los defectos inicialmente expuestos por el Registrador sustituido.

En este sentido, es claro el artículo 19 bis de la Ley Hipotecaria que, en ningún momento, dispuso la calificación sustitutoria como un recurso impropio que se presenta ante otro Registrador, sino como un medio de obtener una segunda calificación, ceñida a los defectos esgrimidos por el Registrador sustituido.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto en los términos que anteceden y revocar la calificación impugnada.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 12 de febrero de 2010.—La Directora General de los Registros y del Notariado, *M.^a Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 17 de febrero de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador de la propiedad núm. 2 de Granollers, a practicar la cancelación de una hipoteca cambiaria. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por doña C. S. C. contra la negativa del Registrador de la Propiedad de Granollers número 2, don Manuel Ballesteros Alonso, a practicar la cancelación de una hipoteca cambiaria.

HECHOS

I

Mediante acta de exhibición de letras de cambio autorizada por don Diego de Dueñas Álvarez, Notario de Barcelona, el día 20 de mayo de 2009 se solicitó la cancelación de la hipoteca que las garantizaba, por acreditarse el pago de las mismas, constituida sobre la finca registral número 4999 de Bigues i Riells.

El 3 de julio de 2009 se presentó en el Registro de la Propiedad copia autorizada de dicha acta, que fue objeto de la siguiente calificación:

«... Al margen de la indicada inscripción 2^a de hipoteca consta extendida nota de fecha 19 de Julio de 1.991 expresiva de haber sido expedida certificación en relación al procedimiento número 822/91-D seguido en el Juzgado de Primera Instancia número 29 de Barcelona Para la ejecución de dicha hipoteca,

Fundamentos de derecho:

Que conforme a lo dispuesto en el Art.º 688 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 131 de la Ley Hipotecaria, cons-

tando al margen de una inscripción de hipoteca la nota expresiva de haberse expedido certificación de cargas en procedimiento de ejecución, el Registrador no puede, mientras dicha nota no sea cancelada mediante mandamiento judicial al efecto, ni cancelar la hipoteca por causa distinta de la propia ejecución ni tampoco inscribir la carta de pago de la misma.

A la vista de los anteriores Hechos y Fundamentos de derecho, don Manuel Ballesteros Alonso, Registrador titular del Registro de la Propiedad número 2 de Granollers, ha acordado:

Suspender la inscripción por el defecto subsanable de constar al margen de la referida hipoteca nota expresiva de haber sido expedida certificación que no ha sido cancelada.

No se ha tomado anotación preventiva de suspensión por no haberse solicitado (Artº 19 Ley Hipotecaria).

Contra el anterior acuerdo de calificación negativa, en cuanto suspende o deniega el asiento solicitado, se podrá interponer recurso ...

Granollers, 20 de Julio de 2.009. El Registrador.»

II

Mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2009, doña C. S. C. interpuso recurso contra dicha calificación, con entrada en el Registro el día 7 del mismo mes. En tal recurso alegó lo siguiente: Conforme al artículo 86 de la Ley Hipotecaria, las anotaciones caducan a los cuatro años desde su inscripción; y, el artículo 77 del mismo texto legal prevé que las anotaciones preventivas se extinguen por cancelación, por caducidad o por su conversión en inscripción. Por ello, en el presente caso, el mandamiento de anotación –sic- está caducado, por la fecha del mismo, que según obra en el registro, es de 19 de julio de 1991. Además, la caducidad opera

«ipso iure», según ha esta Dirección General, de forma que transcurrido el plazo de vigencia de la anotación, ésta se cancelará automáticamente, sin necesidad de solicitud ni mandamiento que ordene la citada cancelación, tal como señalan las Resoluciones de 28 de julio de 1989, 6 de abril de 1994, 7 de octubre de 1994, 17 de marzo, 30 de octubre y 9 de diciembre de 1999, 20 de marzo de 2000, 13 de julio de 2000, 11 de abril de 2002, 13 de noviembre de 2003 y 14 de marzo de 2006.

III

El Registrador de la Propiedad elevó el expediente, con su informe, a esta Dirección General mediante escrito de 6 de octubre de 2009, que tuvo entrada en este Centro el día 15 del mismo mes. En dicho informe consta que se dio traslado del escrito de recurso al Juzgado ante el que se sigue la ejecución (que lo recibió el 8 de septiembre de 2009) y al Notario autorizante del acta, sin que se haya presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 688 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; 82 y 131 de la Ley Hipotecaria; la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1998; y las Resoluciones de 24 de abril de 1991, 16 de septiembre de 1992, 22 de junio de 1995, y 8 de marzo y 4 de junio de 2005.

1. En el supuesto del presente recurso se presenta en el Registro de la Propiedad un acta de exhibición de letras de cambio acreditativa del pago de las mismas en la que se solicita la cancelación de la hipoteca que garantizaba dicho pago.

El Registrador suspendió la cancelación solicitada por constar al margen de la inscripción de hipoteca nota expresiva de la expedición de certificación de cargas en procedimiento de ejecución. Y

la recurrente alega que dicha nota ha caducado por haber transcurrido el plazo de cuatro años establecido en Ley Hipotecaria para la caducidad de las anotaciones preventivas.

2. Según el párrafo segundo del artículo 688.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, si consta en el Registro la expedición de la nota marginal en el procedimiento de ejecución hipotecaria, en tanto no se cancele por mandamiento judicial, el Registrador no puede cancelar la hipoteca por causas distintas de la propia ejecución. Esta norma concuerda con el último inciso del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, según el cual «No se podrá inscribir la escritura de carta de pago de la hipoteca mientras no se haya cancelado previamente la citada nota marginal, mediante mandamiento judicial al efecto». Estas disposiciones legales tienen la finalidad de evitar que se cancele una hipoteca cuya ejecución está en tramitación.

La referida nota marginal cumple funciones de publicidad y notificación respecto de titulares posteriores a la misma y, además, permite la cancelación de los asientos posteriores a dicha nota sin necesidad de que conste que los titulares de éstos han sido notificados. Iniciada la ejecución hipotecaria, el hecho de que hayan transcurrido varios años desde la práctica de la nota marginal de expedición de dominio y cargas no significa que no se haya desenvuelto íntegramente el procedimiento de ejecución hipotecaria con la correspondiente adjudicación; y en este caso, aunque no hubiera tenido su reflejo registral no por ello quedaría excluida su validez ni habría de rechazar inexcusablemente la inscripción del remate (cfr. la Resolución de 22 de junio de 1995).

Respecto de las alegaciones de la recurrente, no cabe equiparar esa nota marginal con la anotación preventiva de embargo y no se puede aplicar la caducidad de cuatro años de esta última, al tratarse de supuestos completamente diferentes,

en tanto que la primera origina un asiento de carácter cautelar y sometido, por tanto, a un determinado plazo de caducidad, y la segunda tiene una significación de exigencia procedimental, tendente a acreditar los extremos concretos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 688 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (cfr. la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1998).

Por otra parte, la referida nota marginal refleja la interrupción de la prescripción de la acción hipotecaria e impide la cancelación de la hipoteca por caducidad a la que se refiere el párrafo quinto del artículo 82 de la Ley Hipotecaria, según entendió este Centro Directivo en Resolución de 8 de marzo de 2005. No obstante, una interpretación armónica de este precepto y del artículo 688 de la Ley de Enjuiciamiento Civil lleva a la conclusión de que la hipoteca que se comenzó a ejecutar –según refleja la nota de expedición de la correspondiente certificación de cargas– debe ser cancelada por transcurso del tiempo si han transcurrido los plazos que señala el mencionado párrafo quinto del artículo 82 de la Ley Hipotecaria, contado desde la fecha en que dicha nota se extendió (Resolución de 4 de junio de 2005), lo que no ocurre en el presente supuesto.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso interpuesto en los términos que anteceden y confirmar la calificación impugnada.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 17 de febrero de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *M.^a Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 8 de marzo de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado en el recurso interpuesto por el notario de Málaga, don José Sánchez Aguilera, contra la negativa del registrador de la propiedad núm. 3 de Málaga, a la inscripción de un acta de notificación y requerimiento. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por el Notario de Málaga, don José Sánchez Aguilera, contra la negativa del Registrador de la Propiedad de Málaga número 3, don Juan Antonio Cartagena Felipe, a la inscripción de un acta de notificación y requerimiento.

HECHOS

I

Se inscribe en el Registro escritura por la que doña Adelina M. A. transmite a don A.M.R.L. una vivienda, a cambio de que el adquirente se subrogara en el pago íntegro del préstamo hipotecario que gravaba la finca y que pagara además a la transmitente, y a falta de ésta a su hermana doña Ana M.A. una pensión de mil quinientos euros mensuales, extinguiéndose la pensión con la muerte de las dos hermanas. Se pactó, además, la siguiente condición resolutoria: «La falta de pago de tres mensualidades consecutivas o alternas o el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones contempladas en este contrato por parte de don A.M.R.L., dará derecho a doña Adelina M.A., y, en su caso, a doña Ana M.A., para, sin perjuicio de cualquier otro que le asista, dar por resuelto este contrato y entrar de nuevo en la posesión en pleno dominio de la finca transmitida, si, requerido don A.M.R.L., a fin de que realice el pago o llene la obligación incumplida, no lo hiciera en el término de diez días naturales. Para que la resolución cause estado en el

Registro de la Propiedad, bastará con presentar copia de esta escritura y del acta notarial por la que se acredite que, habiendo sido requerido don A.M.R.L., a fin de que realice el pago o llene la obligación no cumplida, no exhibe en el acto del requerimiento documento que así lo acredite, ni lo presenta ante el Notario que levante el acta dentro de los doce días naturales (diez días para el pago o cumplimiento de la obligación y dos días más para su acreditación ante el Notario) desde la fecha del requerimiento. Causada la resolución, quedará en beneficio de doña Ana M.A. la finca de referencia con las mejoras y reformas que ofrezcan la misma, y las pensiones pagadas, sin que don A.M.R.L. pueda exigirles indemnización o reintegro alguno por ellas ni por ningún otro concepto».

Se presenta ahora en el Registro acta de notificación y requerimiento en la que la cedente hace constar que el adquirente ha incumplido el pago de la pensión de tres meses, el préstamo de cuatro meses y el pago de 911,57 euros a la Delegación de la Consejería de Economía y Hacienda, por el importe girado dentro del expediente «ITPAJD-EH2901-2005/16850», que ha sido abonado por la requirente. Como consecuencia de ello, la cedente requiere a don A.M.R.L., en el domicilio fijado a estos efectos en la escritura de cesión, ya que no se le ha notificado ningún cambio, para que en el plazo que marca la estipulación transcrita realice los pagos correspondientes, y, caso de incumplimiento, la compareciente da por resuelta la escritura solicitando la reinscripción de la finca.

Cumplimentando el requerimiento, existen las siguientes diligencias:

«Diligencia de notificación. Siendo las quince horas, del mismo día del requerimiento, me constituí en el domicilio indicado en el mismo, donde encuentro a quien dice ser la esposa del requerido y llamarse doña M.J.F.R. Le hago saber mi

condición de Notario y el objeto de mi presencia, mediante lectura y posterior entrega de cédula comprensiva del total requerimiento, informándole del derecho a contestar que tiene el requerido en plazo reglamentario, así como del plazo adicional que consta en el mismo.»

«Diligencia final. Para hacer constar, que habiendo transcurrido el plazo reglamentario, así como el plazo adicional, el requerido no ha hecho uso del derecho a contestar.»

II

El Registrador suspende la inscripción extendiendo la siguiente nota de calificación: «Registro de la Propiedad de Málaga núm. 3: Hechos: El precedente documento de acta de notificación y requerimiento otorgado ante el Notario de Málaga, don José Sánchez Aguilera, el día catorce de Mayo de dos mil nueve, protocolo número 1.082, que ha sido presentado en esta oficina a las 13:18 horas del día dos de Junio del presente año, causando el asiento número 1375 del Diario 81, habiendo sido calificado conforme a los Artículos 18 y 19 de la Ley Hipotecaria. Fundamentos de derecho: El enérgico sistema de autotutela que supone una facultada resolutoria otorgada unilateralmente al anterior titular dominical ha de ser interpretado restrictivamente y con cautelas, pues no deja de suponer una excepción al principio general de necesidad del consentimiento del titular registral para la cancelación de sus derechos inscritos, y así lo ha interpretado reiteradamente la Dirección General de Registros y Notariado a propósito de la aplicación del artículo 1.504 del Código civil.–En el presente caso, es cierto que las partes intervinientes en el contrato inscrito de cesión de finca a cambio de renta vitalicia pactaron que la falta de pago de las pensiones determinaría la posibilidad de cancelación unilateral y reinscripción de la finca a favor del transmitente a través de la notifi-

cación al adquirente de dicha intención y falta de oposición de éste.–Lo que ocurre es que la finca objeto del contrato de cesión figura inscrita a nombre de persona distinta de aquella con la que se ha entendido el acta de notificación y requerimiento, que lo ha sido con alguien que dice ser su cónyuge, siendo además que están casados en régimen de separación de bienes.–Por tanto, no existe constancia fehaciente de que la persona a requerir haya tenido conocimiento cierto de la voluntad resolutoria del cedente.–Vistos los artículos 1.437 y 1.440 del Código civil, 82 de la Ley hipotecaria, y 202 del Reglamento Notarial. Resuelvo: suspender la inscripción del documento por el defecto antes indicado.–Contra esta calificación (...) Málaga, a 9 de Junio de 2009. El Registrador. Fdo. Juan A. Cartagena Felipe.»

III

El Notario antedicho impugna la calificación, alegando que el artículo 202 «in fine» del Reglamento Notarial entiende por cumplimentado el requerimiento siempre que se haga en cualquiera de las formas expresadas en dicho artículo, pues de acogerse la tesis del Registrador, sólo los requerimientos practicados en la persona del requerido tendrían efectos jurídicos, quedando vacío de contenido todo el artículo 202 del Reglamento Notarial y produciendo una quiebra en el tráfico jurídico de efectos incalculables.

IV

El Registrador se mantuvo en su criterio, remitiendo el expediente a este Centro Directivo, con el oportuno informe, en fecha 8 de julio de 2009.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 1123, 1124, 1504, 1797 y 1802 a 1808 del Código Civil,

327 de la Ley Hipotecaria, 202 del Reglamento Notarial, 58 y 59 del Reglamento Hipotecario y las Resoluciones de esta Dirección General de 8 de mayo de 2003 y 19 de junio de 2007.

1. El único problema que plantea el presente recurso radica en dilucidar si es inscribible la resolución del dominio por incumplimiento de la condición resolutoria impuesta en su cesión operando como título un acta notarial «de notificación y requerimiento» en la que, la diligencia que cumplimenta la misma dice así: «Siendo las quince horas del mismo día del requerimiento, me constituyo en el domicilio indicado en el mismo, donde encuentro a quien dice ser la esposa del requerido y llamarse doña M.J.F.R. Le hago saber mi condición de Notario y el objeto de mi presencia, mediante lectura y posterior entrega de cédula comprensiva del total requerimiento, informándole del derecho a contestar que tiene el requerido en el plazo reglamentario, así como del plazo adicional que consta en el mismo.» El Registrador entiende que no puede inscribirse la resolución, pues la diligencia se ha entendido con persona distinta del requerido, sin que exista constancia fehaciente de que la persona a requerir haya tenido conocimiento de la voluntad resolutoria del cedente.

2. Dejando sentado que, por imperativo del artículo 326 de la Ley Hipotecaria no pueden abordarse en el recurso otras cuestiones distintas a la calificación transcrita, debe afirmarse que la nota de calificación, tal y como ha sido formulada, no puede ser mantenida. Como establece el artículo 202 del Reglamento Notarial, el requerimiento surte sus efectos aunque la cédula se entregue a persona distinta de la requerida, pues, de no ser así, podría fácilmente impedirse por el perjudicado la práctica de tal diligencia. Es decir, que, para que un acta de requerimiento cumpla toda su eficacia, no es imprescindible que se entienda el requerimiento directamente con el re-

querido, pues entonces, como dice el recurrente, sobraría el artículo 202 del Reglamento Notarial, y se dificultaría enormemente el tráfico jurídico.

3. Cuestión distinta es la relativa al hecho de que en el requerimiento practicado no conste que se haya advertido a la receptora de la cédula su obligación de hacerla llegar al destinatario, dado que en la diligencia no consta haberse hecho tal advertencia. No obstante, tal y como se señaló anteriormente este defecto no puede ser resuelto en el presente recurso, pues no resulta de la nota de calificación.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto en la forma que resulta de los anteriores fundamentos.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 8 de marzo de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *María Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 9 de marzo de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Mengíbar contra la negativa del registrador de la propiedad de Andújar, a la constancia registral del cumplimiento de una condición resolutoria. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Mengíbar contra la negativa del Registrador de la Propiedad de Andújar, don Pedro Rueda García, a la cons-

tancia registral del cumplimiento de una condición resolutoria.

HECHOS

I

Consta inscrita en el Registro la concesión gratuita del derecho de superficie sobre un solar hecha por el Ayuntamiento de Mengíbar a favor de la «Federación de Organizaciones Andaluzas de Mayores» para la construcción y explotación de un centro residencial para personas mayores asistidas. En la constitución del derecho de superficie se hizo constar la siguiente condición resolutoria: «El centro residencial deberá quedar terminado y puesto en funcionamiento en el plazo de dos años a contar desde la firma de esta escritura (14 septiembre 2006), de acuerdo con el proyecto técnico y de viabilidad que el superficiario se obliga a redactar y deberá ser aprobado por el Excmo. Ayuntamiento de Mengíbar y que deberá previamente obtener la correspondiente autorización administrativa de los organismos correspondientes de Asuntos Sociales, Sanidad, Trabajo, Hacienda o cualesquiera otros para este tipo de centros... Esta cesión está condicionada, según el punto segundo del acuerdo municipal del 24 de noviembre de 2005, al uso social para la que se concede, durante todo el tiempo de la constitución del derecho de superficie. El cumplimiento exacto del fin y destino del uso social objeto de la cesión y del plazo de terminación de las obras se le da el carácter de condición resolutoria expresa, por lo que en caso de incumplimiento, se considerará resuelta la cesión y revertirá el bien automáticamente a la entidad local y bastará acta notarial de constancia de hechos acreditándolo, acompañada de la misma escritura de cesión, para volver a inscribir en el Registro de la Propiedad la propiedad de los terrenos por derecho de reversión...»

II

Se presenta en el Registro acta notarial por la que «al objeto de dejar constancia sobre el estado actual y funcionamiento del Centro» el Alcalde requiere a la Notaria, con fecha 23 de octubre de 2008, para que, durante tres o cuatro días se persone en el citado centro, sito en la calle Cambroneras núm. 7 y compruebe si está o no abierto al público y si hay actividad en su interior relacionada con su función. La Notaria, en cumplimiento del requerimiento, se persona durante cuatro días, no encontrando ninguna residencia de personas mayores, entra en el local, al no estar cerrada la puerta no encuentra a nadie, salvo unas mesas amontonadas en una habitación. Con todo ello, la Notaria da por terminada el Acta.

III

El Registrador deniega la inscripción del Acta, extendiendo la siguiente nota de calificación: «Registro de la Propiedad de Andújar - Asiento 449 del Diario 228 - Previo examen y calificación del precedente documento, he acordado denegar su inscripción por el defecto insubsanable de no quedar acreditado el hecho determinante del cumplimiento de la condición resolutoria explícita pactada.– Esta calificación se practica con arreglo a los siguientes hechos y fundamentos de derecho: Hechos: I).–Presentada Acta autorizada por la Notario de Mengíbar, doña María José Hortelano Parras, de fecha 23 de Octubre de 2.008 ante la Notario doña María José Hortelano Parras, núm. 1.984 de protocolo, bajo el asiento de presentación arriba indicado, se practica la calificación dentro del plazo de 15 días hábiles, previsto en los artículos 18 de la Ley Hipotecaria y 109 de su Reglamento.–II).–Del Registro resulta que por la inscripción 2ª de la finca 15.407 término de Mengíbar, se constituye un derecho de superficie a

favor de Federación de Organizaciones Andaluzas de Mayores (F.O.A.M), sujeto a siguientes condiciones: «Plazos: Este derecho se concede por plazo de setenta y cinco años, para la construcción y explotación de un Centro Residencial para personas mayores asistidas, con capacidad para cuarenta y tres plazas y Centro de Atención diurna, cuya ejecución, financiación y organización será exclusivamente a cargo de F.O.A.M. y, conforme al artículo 173 del Decreto 1346/1976, transcurrido el plazo, revertirá y pasará a ser propiedad de la Entidad local lo edificado, sin que deba satisfacer indemnización alguna. Deberá cumplirse las demás condiciones establecidas en el acuerdo plenario de veinticuatro de Noviembre de dos mil cinco que dirá, de las que interesa destacar lo siguiente: «Es competencia y responsabilidad exclusiva de la F.O.A.M. la organización de la Residencia, así como la contratación y relaciones laborales del personal empleado en la misma, que será de Mengíbar, siempre que reúna las cualidades necesarias para los puestos a desempeñar. El Ayuntamiento de Mengíbar se compromete a facilitar la participación de los residentes, en todos los servicios públicos municipales, con el objeto de que el Centro permanezca integrado en la comunidad. La ocupación de las plazas se realizará mediante concierto entre la F.O.A.M. y el Instituto Andaluz de Servicios Sociales (IASS) u otras instituciones de carácter público, y la concesión de las mismas, para las plazas que con estos organismos se concierten, se hará teniendo preferencia los solicitantes de Mengíbar, de acuerdo con la normativa por la que se rigen dichos conciertos. La F.O.A.M. reservará tres plazas gratuitas para atender los casos de emergencia del Ayuntamiento de Mengíbar. El Centro residencial deberá quedar terminado y puesto en funcionamiento en el plazo de dos años, a contar desde el día catorce de Septiembre de dos mil seis, de acuerdo con el proyecto técnico de viabilidad,

que el superficiario se obliga a redactar y deberá ser aprobado por el Ayuntamiento de Mengíbar, y que deberá previamente obtener la correspondiente autorización administrativa de los organismos correspondientes de Asuntos Sociales, Sanidad, Trabajo, Hacienda o cualesquiera otros para este tipo de centros. Su presupuesto estimado supone un costo de ochocientos treinta y seis mil ochocientos cincuenta y nueve euros con veinticuatro céntimos. La cesión está condicionada, según el punto segundo del acuerdo municipal citado, al uso social para el que se concede, durante todo el tiempo de la constitución del derecho de superficie. Al incumplimiento exacto del fin y destino del uso social objeto de la cesión y del plazo de terminación de las obras, se le da el carácter de condición resolutoria expresa, por lo que en caso de incumplimiento, se considerará, resuelta la cesión y revertirá el bien automáticamente a la Entidad Local, y bastará acta notarial de constancia de hechos acreditándolo, acompañada de la escritura que se registra, para volver a inscribir en el Registro de la Propiedad la propiedad de los terrenos por derecho de reversión. Dicho derecho se extinguirá por transcurso del plazo convenido, por incumplimiento y por las demás causas legales que procedan. La extinción del decurso del tiempo, provocará que queden extinguidos todos los derechos que el superficiario hubiere otorgado a favor de terceros. Si por cualquier otra causa se reuniera en la misma persona los derechos de propiedad del suelo y los del superficiario, las cagas que recayeren sobre uno y otro derecho, continuará gravándolos separadamente.» La condición resolutoria fue parcialmente cancelada en cuanto al plazo de terminación de las obras, según nota extendida al margen de la referida inscripción.–El derecho de superficie se encuentra gravado con las siguientes cargas: 1º).–La condición resolutoria indicada anteriormente, constituida en escritura otorgada en Mengíbar el 14 de Septiembre de 2.006

ante la Notario doña María José Hortelano Parras que, con fecha 15 de Noviembre siguiente, causó la inscripción 2ª.-2º).-Hipoteca constituida por Federación de Organizaciones Andaluzas de Mayores a favor de Caja Provincial de Ahorros de Jaén, para responder de 900.000 euros de principal, y de las demás responsabilidades accesorias, por plazo de quince años a contar desde el 30 de Marzo de 2.007, en escritura otorgada en Jaén en la indicada fecha ante el Notario don Luis Ignacio Medina Medina que, con fecha 25 de Mayo siguiente, causó la inscripción 4ª.-3º).-La anotación preventiva de embargo letra A, a favor de Banco Pastor, S.A., ordenada en autos de Juicio Cambiario núm. 582/2.009, seguidos en el Juzgado de Primera Instancia número Seis y de Familia de Jaén, por cuantía de 638.744,30 euros de principal, y demás responsabilidades accesorias, tomada con fecha 3 de Junio de 2.009, sobre el derecho de superficie de la finca.-4º).-La anotación preventiva de embargo letra B, a favor de Acciones Urbanísticas y Edificatorias, S.L., ordenada en autos de Juicio Cambiario núm. 2.134/2.008, seguidos en el Juzgado de Primera Instancia número Nueve de Sevilla, por cuantía de 616.000 euros de principal, y demás responsabilidades accesorias, tomada con fecha 11 de Junio de 2.009, sobre el derecho de superficie de la finca.-Fundamentos de derecho: Arts. 11, 34 y 37 de la Ley Hipotecaria, 1.124 y 1.504 del Código Civil, Resoluciones D. G. R. y N. de fechas 23-9-96, 19-11-96, 22-1-2.001, y concordantes.-Tanto el Tribunal Supremo como la Dirección General de los Registros y del Notariado son contrarios al automatismo en la resolución por vía de condiciones resolutorias explícitas. También es reiterada su aplicación, no solo a la compraventa con precio aplazado y condición resolutoria en garantía del mismo, supuesto más frecuente, sino a otras obligaciones de hacer (R. D. G. R. y N. de fechas 26-4-91 y 10-5-07).-En este

caso se trata de la prueba de un hecho negativo diferido en el tiempo hasta la extinción del derecho, que escapa al ámbito de la calificación registral. El hecho resolutorio deberá ser acordado por los jueces o Tribunales, previa prueba del mismo, de la que el Acta de Presencia en cuatro fechas alternas presentada, es un medio más de prueba que no es determinante, sino que deberá ser objeto de apreciación judicial, máxime cuando dicha resolución no solo afecta al titular registral del derecho de superficie, sino a otros posteriores que traen causa de aquel, por lo que es doctrina reiterada por el Tribunal Supremo y la Dirección General de los Registros y del Notariado que la resolución de la cesión debe ser acordada por la autoridad judicial, dándole conocimiento a dichos titulares registrales posteriores, a fin de impedir una posible lesión a sus derechos.-Practicada la notificación de conformidad con los artículos 322 y 323 de la Ley Hipotecaria, quedará prorrogado automáticamente el asiento de presentación por un plazo de sesenta días contados desde la fecha de la última notificación.-Al ser defecto insubsanable, no procede tomar anotación preventiva que previene el artículo 42-9 Ley Hipotecaria.-Contra esta nota (...) Andujar, 30 de Junio de 2.009. El Registrador – Fdo.: Pedro Rueda García.»

IV

El recurrente anteriormente expresado, impugnó la calificación alegando: que al cumplimiento exacto del plazo de terminación de las obras se le daba en la escritura el carácter de condición resolutoria expresa, por lo que ha de darse por resuelta la cesión, debiendo revertir el bien automáticamente al Ayuntamiento, bastando para ello, como se pactó, con el Acta que acredita los hechos; que el Acta constata que el centro no se halla en funcionamiento; que la condición pactada debe ser plenamente eficaz, de acuerdo con lo establecido en los artículos 1254

y 1255 del Código Civil; y que el Acta presentada es el modo que las partes pactaron para que se produjera la reversión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 23 y 40 de la Ley Hipotecaria, 56 y 239 de su Reglamento, así como las Resoluciones de esta Dirección General de 29 de diciembre de 1982, 16 y 17 de septiembre de 1987, 19 de enero, 2 y 4 de febrero de 1988, 8 de mayo de 1992, 28 de marzo de 2000, 22 de junio de 2004, 15 de noviembre y 20 de diciembre de 2005, y 19 de junio y 27 de octubre de 2007.

1. El único problema que se plantea en el presente recurso es el de dilucidar si, inscrita una cesión del derecho de superficie, sujeto, entre otras, a la condición resolutoria de que el centro para cuya creación se hace la cesión, esté en funcionamiento en una determinada fecha, basta para hacer constar la resolución y la reversión a favor del cedente, el acta notarial en la que, transcurrida tal fecha, y después de cuatro visitas realizadas por la Notaria, no encuentra en el local a ninguna persona ni se realiza en él ninguna actividad. Ha de tenerse en cuenta, además, que sobre el derecho de superficie figura inscrita una hipoteca, hallándose también gravada con dos anotaciones de embargo.

2. Como ha dicho reiteradamente este Centro Directivo (vid. Resoluciones citadas en el «Vistos»), el enérgico sistema de autotutela que supone la facultad resolutoria pactada a favor del cedente ha de ser examinado en su aplicación con todo tipo de cautelas, a fin de salvaguardar los derechos de todos los interesados y evitar en lo posible que el cedente pueda, sin intervención de los Tribunales, decidir unilateralmente una cuestión tan delicada.

3. También este Centro Directivo ha dicho con anterioridad (vid. Resolución de 8 de mayo de 1992) que la constancia registral del cumplimiento o incumplimiento de las condiciones precisa, bien la constancia fehaciente de la realidad del hecho en que aquéllos consisten, bien el consentimiento de los titulares registrales afectados o la oportuna resolución judicial dictada en juicio declarativo entablado directamente contra aquéllos. Pero para que la realidad del hecho se tenga por cumplida, ésta ha de ser incontestable, cosa que no ocurre en el presente supuesto, pues, al margen de no darse intervención alguna al titular del derecho de superficie –que podría poner de manifiesto hechos que contradijeran la pretensión del cedente, como retraso del mismo en la entrega del solar, tardanza en la concesión de las oportunas licencias, etc.–, ni siquiera se notifica al mismo la resolución o reversión pretendida, por lo que, de practicarse la reversión solicitada, ni siquiera el titular del derecho tendría conocimiento de la misma, ni por tanto, oportunidad de oponerse a tal resolución.

4. Además de ello, existen en el presente supuesto derechos que recaen sobre el derecho de superficie que se pretende cancelar, siendo así que sus titulares no han sido ni siquiera notificados de la pretensión del cedente, y es evidente que sus derechos van a ser afectados por el asiento que se pretende. Por ello, para la práctica del asiento solicitado, sería necesario al menos el conocimiento de todos los titulares registrales afectados, para que también pudieran tener oportunidad para oponerse, o la resolución judicial correspondiente (cfr. artículo 40 de la Ley Hipotecaria).

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso interpuesto.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la

capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 9 de marzo de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *M.ª Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 10 de marzo de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador de la propiedad núm. 13 de Zaragoza, a la inscripción de un exceso de cabida. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por doña M.L.G.C., en representación de sus padres, don M.G.B. y doña A.C.G., contra la negativa del Registrador de la Propiedad de Zaragoza número 13, don Abel Martín Martín, a la inscripción de un exceso de cabida.

HECHOS

I

Se presenta en el Registro acta autorizada por el Notario de Zaragoza, don Mariano Pemán Melero, en la que la recurrente, en la misma representación antedicha, comparece ante el referido Notario exponiendo que sus padres son dueños en pleno dominio y con carácter consorcial de un campo de regadío que figura inscrito con una superficie de 16 áreas y ochenta centiáreas. Según la certificación catastral que se testimonia, dicha finca tiene una superficie de 1698 metros cuadrados, pero que según reciente estudio de medición por un Ingeniero técnico que, con el visado corres-

pondiente, se aporta, la indicada finca tiene una superficie real de 1766,44 metros cuadrados. A continuación expresa que, según el Proyecto de reparcelación de la Unidad de Ejecución Única del Sector R-4 del Plan general de Ordenación Urbana de El Burgo de Ebro, la finca está afectada por dicho Proyecto en la superficie de 1595,09 metros cuadrados, y que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 núm. 8 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y en el artículo 298.3 del Reglamento Hipotecario, declara que la superficie real de la finca es de 1.766,44 metros cuadrados, solicitando «la inmatriculación» del exceso.

II

El Registrador inscribe el exceso que resulta de la superficie catastral, suspendiendo la inscripción del resto del exceso en méritos de la siguiente nota de calificación: «Registro de la Propiedad de Zaragoza 13. Acuerdo adoptado por el Registrador de la Propiedad que suscribe, en la calificación del acta autorizada en Zaragoza, el siete de julio de dos mil nueve, por el Notario don Mariano Pemán Melero, con el número 1322 de su protocolo, a la vista de la misma y de los antecedentes que resultan del Registro, en base a los siguientes hechos y fundamentos de derecho: Hechos: 1. Dicho documento fue presentado en este Registro a las trece horas y cuarenta minutos del diez de julio de dos mil nueve, causando el asiento 729 del diario 42. 2. Mediante él, don M.G.B. y doña A.C.G., debidamente representados, declaran un exceso de superficie sobre la finca 4.908 de El Burgo de Ebro. Para acreditarlo, se acompaña un certificado de técnico, en el que se hace constar que en la nueva superficie se incluye la correspondiente a un riego particular. Según el Registro, la finca linda al Norte, con una acequia, y al Sur, con propiedad particular y brazal. 3. Consta el consentimiento del presentante para la inscripción parcial del docu-

mento, en su caso. Fundamentos de derecho: 1. El Punto 3 del artículo 298 del Reglamento Hipotecario regula la inscripción de los excesos de superficie. Los medios para acreditar el exceso son: Certificación catastral descriptiva y gráfica, en témanos totalmente coincidentes con la descripción de la finca en el título, que permita la perfecta identificación de la finca y de su exceso de cabida, y de la que resulte que la finca se encuentra catastrada a favor del titular inscrito o del adquirente; y certificación o informe de técnico competente cuando el exceso sea inferior a la quinta parte de la cabida inscrita. Sin perjuicio de que el exceso pueda inscribirse por otros medios, como el expediente de dominio o en virtud de acta de presencia o notoriedad. 2. En su párrafo quinto establece que en todos los casos será indispensable que no tenga el Registrador dudas fundadas sobre la identidad de la finca, tales como aparecer inscrito con anterioridad otro exceso de cabida sobre la misma finca, o tratarse de finca formada por segregación, división o agrupación en la que se haya expresado con exactitud su superficie. Esta enumeración de causas que pueden provocar dudas fundadas sobre la identidad de la finca no es una clasificación cerrada, sino que caben otros supuestos como fincas procedentes de reparcelaciones urbanísticas, concentraciones parcelarias, etc.; o cuando se alteran los linderos, sobre todo si son linderos fijos, o cuando existe una gran desproporción entre la superficie inscrita y la que se pretende inscribir. En este último sentido se ha manifestado la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 12 de julio de 2003. 3. En el presente caso, los motivos para la existencia de dudas sobre la de la finca proceden del hecho de que ésta, según el Registro, linda por el Norte con una acequia, y por el sur con una propiedad privada, y con brazal. Por lo tanto, al describirse en el título que motivó su inscripción 1.ª de matriculación, única practicada hasta la fecha, se reco-

noció implícitamente que dichos elementos, (acequia y brazal) eran ajenos a la finca. Sin embargo, en la actualidad se incluye como parte integrante de la misma un riego al que, en el informe que se acompaña para acreditar la superficie, se le considera como riego particular. Este extremo está en contradicción con los datos que ya constan en el Registro, en el que, como hemos visto, la acequia y el riego o brazal figuran como linderos, y por tanto no formando parte de la finca. Todo ello sin perjuicio de que no corresponda al técnico que realiza la medición hacer declaraciones de propiedad sobre un elemento inmobiliario. En su caso, a quien corresponde hacer tales declaraciones es exclusivamente al Juez. 4.–Al respecto, es procedente reseñar la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado, acerca del concepto de exceso de cabida. Según el Centro Directivo, para poder inscribir excesos de superficie, ha de ser indubitado que con tal rectificación no se altera la realidad física de la finca, esto es, que la superficie que ahora se pretende constatar, es la que debió reflejarse en su día en cuanto era contenida dentro de los correspondientes linderos. (Entre otras, Resolución de 23 de marzo de 2006.) Fuera de esta hipótesis, cualquier pretensión de inscribir un exceso de cabida encubre el intento de reflejar tabularmente una nueva realidad física de la finca, que englobaría la originaria finca registral, y una superficie colindante adicional. El cauce apropiado para lograr tal resultado no es el de la constatación de un exceso de cabida, sino la matriculación de esa superficie colindante con todos los requisitos para ello; y su posterior agrupación. (Resolución de 25 de mayo de 2.005, que cita las de 2 de febrero y 8 de abril de 2000, entre otras.) 5. Por otra parte, la superficie que consta en la certificación catastral que se incorpora, es inferior a la que ahora se pretende inscribir, y prácticamente coincidente con la superficie que consta en el Registro, cuya inscrip-

ción de inmatriculación es de fecha reciente. (Año 2004.) Esto último significa, a su vez, que la inmatriculación se practicó en base a la certificación catastral descriptiva y gráfica, en términos totalmente coincidentes entre la descripción que constaba en el título y la incluida en la certificación catastral. Ahora se pretende inscribir una superficie que ya no tendría tal coincidencia. En consecuencia, habiéndose actualizado los datos catastrales, únicamente procede la inscripción del exceso de superficie que consta en la certificación catastral. Por todo ello acuerda: A) Practicar la inscripción del exceso de superficie solicitado en el precedente documento únicamente en cuanto a dieciocho metros cuadrados, en el tomo 4.352 del Archivo, libro 69 de El Burgo de Ebro, folio 163, finca registral 4.908, inscripción 2.^a. Al margen de la inscripción practicada se ha extendido una nota de afección fiscal por plazo de cinco años. El asiento practicado queda bajo la salvaguardia de los Tribunales, produciendo los efectos establecidos en los artículos 1, 17, 20, 32, 34, 38 y 41 de la Ley Hipotecaria. Se ha cancelado, por caducidad, una nota de afección fiscal. Conforme a lo dispuesto en el artículo 19. bis de la Ley Hipotecaria, se expide nota simple informativa de la referida finca. B) Suspender la inscripción del resto de cabida, por existir dudas fundadas sobre la identidad de la finca. (Párrafo 5o del artículo 298,3 R. H., citado, y Resoluciones citadas. C) No practicar anotación preventiva de suspensión por no haberse solicitado. La presente calificación negativa lleva consigo la prórroga del asiento de presentación, en los términos establecidos en el artículo 323 de la Ley Hipotecaria. Contra el presente (...) Zaragoza, 28 de julio de 2009. El Registrador, Fdo. Abel Martín Martín.»

III

La recurrente anteriormente expresada, impugna la calificación alegando:

que el Registrador tiene dudas sobre la titularidad del «riego particular» por ser conocedor de las disputas existentes entre los propietarios colindantes y la Comunidad de Regantes de El Burgo de Ebro, por lo que debía haber inscrito el exceso de superficie excluyendo dicho riego, y que, según el artículo 298.3 del Reglamento Hipotecario debe ser inscrito cuando, como en el presente caso, se acredita el exceso mediante el informe de un técnico competente.

IV

El Registrador se mantuvo en su criterio, remitiendo el expediente a este Centro Directivo, con el oportuno informe.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 34, 40 y 200 de la Ley Hipotecaria y 298 de su Reglamento, 53.8 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, así como las Resoluciones de esta Dirección General de 12 y 15 de enero de 2005, de 23 de marzo de 2006, de 2 de julio de 2007, de 16 de abril y de 16 de diciembre de 2008, y de 17 de marzo de 2009.

1. El presente supuesto versa sobre la inscripción de un exceso de cabida. De la calificación del Registrador resulta que la inscripción actualmente vigente (que fue la de inmatriculación de la finca) concuerda con la certificación catastral, y que dos de los linderos de la finca, como resulta de su inscripción actual en el Registro, venían constituidos: el Norte, con una acequia, y el Sur con propiedad privada y brazal, mientras que ahora se describe la finca de manera que ambos elementos se describen como formando parte de la misma. El Registrador suspende la inscripción del exceso porque estima que la inclusión de tales elementos

supone añadir una nueva realidad a la finca tal y como está actualmente descrita.

2. Como ha dicho repetidamente este Centro Directivo (vid. Resoluciones citadas en el «Vistos»), no puede confundirse la inscripción de un exceso de cabida con la inmatriculación, pues la registración de un exceso de cabida «stricto sensu» sólo puede configurarse como la rectificación de un erróneo dato registral referido a la descripción de una finca inmatriculada, de modo que ha de ser indubitado que con tal rectificación no se altera la realidad física exterior que se acota con la global descripción registral, esto es, que la superficie que ahora se pretende constatar tabularmente es la que debió reflejarse en su día en cuanto era la contenida dentro de los correspondientes linderos.

3. Entiende la recurrente que la certificación técnica es un medio incontestable para hacer constar el exceso de cabida, y ello no es así, pues el apartado 5 del número 3 del artículo 298 del Reglamento Hipotecario dice taxativamente que «en todos los casos será indispensable que no tenga el Registrador dudas fundadas sobre la identidad de la finca». En consecuencia, también puede haber duda aunque el exceso venga descrito por un técnico que, además, no tiene facultades para expresar hasta dónde llega la propiedad del dueño. En el presente supuesto no es sólo la existencia de la «acequia y brazal» que en la inscripción anterior se consideraba como lindero de la finca y ahora se incluye en la misma, sino también el hecho, que afirma el Registrador en la Nota (apartado 5) que la inscripción anterior de la finca fue la de su inmatriculación, que se practicó con base en la certificación catastral descriptiva y gráfica, en términos totalmente coincidentes entre la descripción que constaba en el título y la incluida en la certificación catastral.

Esta Dirección General ha acordado que procede desestimar el recurso interpuesto.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 10 de marzo de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *María Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por contra la negativa de la registradora de la propiedad de Manises, a cancelar una anotación de embargo preventivo a favor de la Agencia Tributaria, por haber transcurrido el plazo de prórroga de seis meses. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por don E. L. S., contra la negativa de la Registradora de la Propiedad de Manises, doña María Emilia Adán García, a cancelar una anotación de embargo preventivo a favor de la Agencia Tributaria, por haber transcurrido el plazo de prórroga de seis meses.

HECHOS

I

Por escrito de fecha 5 de marzo de 2009, don E. L. S, en calidad de titular de inmueble perteneciente a la demarcación del Registro de la Propiedad de Manises, expone: «Que la finca tiene gravada una anotación de embargo preventivo letra A, de fecha de cinco de

noviembre de dos mil siete, prorrogada en fecha de nueve de abril de dos mil ocho, que causa la anotación letra B. Que dicha prórroga lo es solamente durante seis meses, con lo que ya no procede dicha anotación preventiva. Que aporta certificado positivo de la Agencia Tributaria en la que consta estar al corriente con las obligaciones tributarias. Es por ello por lo que mediante la presente solicito la eliminación de la anotación preventiva de embargo de dicha finca».

II

Presentada la citada documentación en el Registro de la Propiedad de Manises el día 9 de marzo de 2009 bajo el asiento número 883, del tomo 22 del Libro Diario y número de entrada 790, con fecha 12 de marzo de 2009 fue objeto de la siguiente calificación desfavorable: «Hechos: Se solicita la cancelación de un embargo preventivo por haber transcurrido el plazo de prórroga de seis meses. Se acompaña certificado de estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias. Se suspende la cancelación de la anotación por no aportarse mandamiento cancelatorio dictado por la autoridad administrativa que decretó la anotación, dado que la caducidad no ha operado, al no haber transcurrido el plazo de cuatro años que determina la Ley Hipotecaria. Fundamentos de Derecho: Los plazos alegados por el solicitante se refieren al procedimiento tributario entablado, pero no dictan ninguna norma dirigida al Registrador, ni que establezca la caducidad de la anotación cautelar, por lo cual se debe aplicar a la misma el plazo general de caducidad de las anotaciones establecido en el artículo 86 de la Ley Hipotecaria, que es de cuatro años. La certificación aportada tiene como finalidad la obtención de subvenciones no la cancelación de la anotación preventiva. Y por considerarlo un defecto SUBSANABLE se procede a la suspensión de los

asientos solicitados del documento mencionado. No se toma anotación preventiva por defectos subsanables por no haberse solicitado. Contra esta calificación (...). Manises, a doce de marzo del año dos mil nueve. Fdo: María Emilia Adán García.»

III

Contra la anterior nota de calificación, don E. L. S. interpone recurso en virtud de escrito de fecha 20 de abril de 2009, en base a los siguientes argumentos: El artículo 86 de la Ley Hipotecaria a que hace referencia la resolución recurrida, establece textualmente que las anotaciones preventivas cualquiera que sea origen, caducarán a los cuatro años de la fecha de la anotación misma, salvo aquellas que tengan señalado en la ley un plazo más breve... Asimismo también establece que «la caducidad de las anotaciones preventivas se hará constar en el registro a instancia del dueño del inmueble derecho real afectado». En primer lugar, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 81.5 d) establece que «los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:... D) que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses». Parece claro que en el supuesto que nos ocupa el plazo que la ley establece es determinado en el tiempo a seis meses, los cuales han transcurrido de sobra en el momento de la solicitud de anotación de cancelación de embargo preventivo, sin que sea obligatorio mandamiento cancelatorio dictado por la autoridad administrativa que decretó la anotación, tal y como redacta el artículo 86 de la Ley Hipotecaria.

IV

La Registradora emitió informe y elevó el expediente a este Centro Directivo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 1, 3, 83 y 86 de la Ley Hipotecaria; los artículos 81, 104, 128 y 173 de la Ley General Tributaria; y Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 30 de noviembre de 2004 y 9 de junio de 2009.

1. El titular registral de una finca gravada con una anotación de embargo preventivo letra A, de fecha 5 de noviembre de 2007, a favor de la Agencia Tributaria, prorrogada por seis meses según anotación letra B, en fecha 9 de abril de 2008, solicita la cancelación de dichas anotaciones por caducidad por haber transcurrido los seis meses de prórroga de la medida cautelar, aportando certificado de la Agencia Tributaria acreditativo de estar al corriente de sus obligaciones tributarias expedido al efecto exclusivo de obtener una subvención otorgada por las Administraciones Públicas. La Registradora suspende la cancelación porque los plazos alegados por el solicitante se refieren al procedimiento tributario entablado, sin que haya ninguna norma dirigida al Registrador que establezca la caducidad de la anotación cautelar, por lo cual se debe aplicar a la misma el plazo general de caducidad de las anotaciones establecido en el artículo 86 de la Ley Hipotecaria, que es de cuatro años y porque la certificación aportada tiene como finalidad la obtención de subvenciones, no la cancelación de la anotación preventiva.

2. El defecto debe confirmarse. El artículo 81 de la Ley General Tributaria establece, respecto de la duración de las medidas cautelares, entre ellas el embargo preventivo de bienes y derechos, un plazo de seis meses desde su adopción, pudiendo prorrogarse por otros seis meses. Ahora bien, estos plazos se refieren al embargo preventivo, que es la medida cautelar, no a la anotación pre-

ventiva de dicho embargo, cuya eficacia es tan sólo la de la hacer efectivo «erga omnes» el embargo trabado.

Dicho precepto no dicta ninguna norma dirigida al Registrador, no se señala un plazo de vigencia especial para la anotación de embargo preventivo, ni se establece la caducidad de la misma, por lo cual se debe aplicar a la misma el plazo general de caducidad de las anotaciones establecido en el artículo 86 de la Ley Hipotecaria.

3. La distinción entre el plazo de duración del embargo y de caducidad del asiento, determina que si la conversión se acuerda después de transcurrido el plazo de seis meses desde que se acordó el embargo preventivo, no procederá la práctica de la anotación de conversión del embargo preventivo en definitivo, debiendo procederse a la cancelación de la anotación del embargo preventivo y a la práctica de una nueva anotación con la prioridad o rango que corresponda a la fecha de presentación del mandamiento y no la que correspondía a la anotación de embargo preventivo. También puede suceder que se haya acordado la conversión dentro del plazo de seis meses desde la adopción de la medida cautelar, pero se presente en el Registro el mandamiento de anotación de conversión en definitivo del embargo, después de transcurrido dicho plazo, no siendo tampoco posible practicar la anotación de conversión por haber caducado el asiento, con lo que se dejaría sin efecto la finalidad de la anotación de embargo preventivo, esto es, ganar prioridad o rango, frente a otros posibles acreedores. Sólo si la conversión se acuerda en el plazo de seis meses desde la adopción del acuerdo y se presenta el correspondiente mandamiento durante la vigencia de los cuatro años de la anotación, es cuando la conversión conservará la prioridad.

4. Conforme a lo dicho anteriormente, en el caso objeto de este recurso

no procede la cancelación de la anotación de embargo preventivo prorrogada hasta que transcurra el plazo del artículo 86 de la Ley Hipotecaria, esto es, cuatro años desde la fecha de la anotación de prórroga o se acredite fehacientemente el alzamiento del embargo mediante documento administrativo expedido por la autoridad que decretó el embargo. A estos efectos, la certificación aportada en el caso objeto de recurso no es título hábil para proceder a la cancelación porque, expedida al efecto exclusivo de obtener una subvención otorgada por las Administraciones Públicas, no acredita, en concreto, el pago de la cantidad reclamada que motivó la anotación preventiva practicada. Se trata por tanto, de que deben observarse las formalidades adecuadas para el acto cancelatorio (cfr. artículo 83 de la Ley Hipotecaria) de manera que se acredite el hecho y la causa de la cancelación, siendo no un acto discrecional de la Administración Tributaria sino un acto debido el expedir el mandamiento cancelatorio una vez se haya verificado el pago o el acuerdo de extinción de la deuda por cualquier otra causa (cfr. artículo 173 de la Ley General Tributaria).

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación de la Registradora en los términos que resultan de los anteriores pronunciamientos.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 11 de marzo de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *M.^a Ángeles Alcalá Díaz*.

RESOLUCIÓN de 12 de marzo de 2010, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa de la registradora de la propiedad interina de Coria, a inscribir una ejecutoria de una sentencia firme ordenando la elevación a público de un acuerdo privado. («BOE» núm. 99 de 24 de abril de 2010)

En el recurso interpuesto por doña M.J.G.C. contra la negativa de la Registradora de la Propiedad Interina de Coria, doña Ana Isabel Baltar Marín, a inscribir una ejecutoria de una sentencia firme ordenando la elevación a público de un acuerdo privado.

HECHOS

I

Por Sentencia firme de fecha 24 de octubre de 2008, dictada por el Juez titular del Juzgado de Primera Instancia de los de Coria y su partido en Juicio ordinario número 215/2007, seguidos entre partes, de un lado como demandantes, don S.G.B. y doña M.J.G.C. de otro lado, como demandados, doña M.M.G.C. y don P.G.R., y también don R.G.R., se estima la demanda interpuesta y se condena a los demandados al otorgamiento de la correspondiente escritura elevando a público el acuerdo de fecha 13 de octubre de 1999, por el que don S.G.B. y doña M.M. y doña M.J.G.C. acuerdan la partición, división y adjudicación de los bienes que forman el patrimonio de los mismos, incluidos los que a cada uno corresponda por herencia de doña E.C.H., esposa y madre respectivamente de los anteriores. Prestan su conformidad al acuerdo don P.G.R., cónyuge de doña M.M.G.C. y don R.G.R., cónyuge de doña M.J.G.C.

II

Presentado en el Registro de la Propiedad de Coria testimonio de la anterior sentencia firme en unión de mandamiento judicial con el fin de que se lleve a efecto la inscripción del acuerdo, fue objeto de la siguiente calificación negativa: «Hechos: Con fecha 18 de Marzo de 2009, a las once horas y cuarenta y tres minutos, se presenta en el Registro mandamiento en procedimiento de Ejecución de Títulos Judiciales 25/2009 sobre otras materias a instancia de M.J.G.C., S.G.B. contra P.G.R., M.M.G.C., expedido por el Secretario del Juzgado de primera instancia número uno de Coria, que causa el asiento 839 del diario 56. El documento calificado ha sido presentado sin que se haya acreditado el pago del impuesto exigido por la normativa reguladora del impuesto. Fundamentos de Derecho: El Documento Judicial presentado es una Sentencia que condena a los demandados a elevar a escritura pública, un documento privado en el que se pone fin a dos comunidades de bienes de origen diferente perteneciente a la familia G.C. de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1279 y 1280 del Código Civil, que una de ellas se forma al fallecer la esposa y madre doña E.C. y la otra por actos intervivos en la que participaron algunos de los miembros de la familia. El acceso al Registro de la Propiedad del documento presentado ha de rechazarse, pues calificado con arreglo a los art. 3, 18, 19, 20 y 14 de la Ley Hipotecaria y el art. 100 de su reglamento, así como art. 400, 1051 y 1061 con relación al 832 del Código Civil de acuerdo con la legislación registral y especialmente el principio de tracto sucesivo, debe procederse a verificar la partición de la Herencia de doña E. C. con todo lo que ello conlleva y bien en escritura Pública o bien judicialmente en defecto de acuerdo, pero todo solo en cuanto a los bienes que integran el caudal hereditario y después se podrá poner fin a la comunidad sucesiva y comunidad

intervivos sobre los bienes no integrados en el caudal, tal y como la legislación vigente. Teniendo los defectos señalados el carácter de subsanables, procede la suspensión de la inscripción de la sentencia. Contra esta nota (...) Coria, a veintiséis de marzo de dos mil nueve. La Registradora interina. Fdo. Ana Isabel Baltar Marín».

III

Contra la anterior nota de calificación, doña M.J.G.C., por escrito de fecha 26 de abril de 2009, interpone recurso en base a los siguientes argumentos: I. Que el documento que sirvió de base al procedimiento judicial en que se dictó la sentencia cuya inscripción se pretende, comprende la partición de la herencia de doña E.C., como así se refiere en la parte expositiva de dicho documento. Por un lado en el expositivo c) se hace referencia al fallecimiento de doña E. y a su testamento, y por otro en el párrafo segundo del expositivo d) se expresa que se procede a la partición, división y adjudicación de todos los bienes que comprende el patrimonio familiar incluidos los que les corresponden por herencia de la causante. La lectura detenida indica que quienes lo suscriben en el mismo hacen la adjudicación de la herencia de doña E., pues los incluyen en el patrimonio común familiar, lo que equivaldría a una adjudicación pro indiviso de los bienes a las herederas, y en el mismo documento disuelven esa comunidad, integrada por bienes heredados y bienes de otra procedencia, adjudicándose cada uno de los firmantes bienes concretos. En tal sentido, y según lo expuesto, no se vulnera el principio del tracto sucesivo ya que todos los bienes comprendidos en el documento tienen como titulares a los firmantes del mismo, o a la causante, cuyos herederos son también los citados suscriptores del documento. No se vulnera en ningún momento el artículo 20 de la Ley Hipotecaria, ya que los bienes a que

se refiere el documento ya constan inscritos, total o parcialmente, bien a favor de los firmantes, bien a favor de la fallecida cuyos únicos herederos son los citados firmantes, no siendo necesaria una inscripción previa como el mismo artículo dispone en su párrafo cuarto al decir que: «Tampoco será precisa dicha inscripción previa para inscribir los documentos otorgados por los herederos (...) cuando se trate de testimonios de autos de adjudicación o escritura de venta verificado en nombre de los herederos del ejecutado en virtud de ejecución de sentencia, con tal que el inmueble o derecho real se halle inscrito a favor del causante». Que la referencia en el escrito de calificación a los artículos 1279 y 1280 del Código Civil para rechazar el acceso al Registro de la Propiedad del documento presentado, constituye un error en la calificación del documento, ya que parece considerarlo como documento privado, lo cual no es cierto. El documento que se presenta para su inscripción es el testimonio de una resolución judicial que, en ejecución del procedimiento instado precisamente con fundamento en ese artículo 1279 del Código Civil, eleva a público el documento privado que motivó el citado procedimiento judicial. En consecuencia, el documento presentado cumple con los requisitos formales requeridos para su acceso al Registro de la Propiedad, siendo de los contemplados en el artículo 3 de la Ley Hipotecaria.

IV

La Registradora emitió el correspondiente informe y elevó el expediente a este Centro Directivo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 1, 2, 3, 14, 18, 20, apartado 5.º, y 33 de la Ley Hipotecaria, 80, 100 y 105 del Reglamento Hipote-

cario, 703 y 708 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como las Resoluciones de este Centro Directivo de 10 de diciembre de 1998, 11 de diciembre de 1999, 28 de noviembre de 2000, y 23 de junio de 2007.

1. Se dicta sentencia firme ordenando elevar a público un acuerdo por el que la familia G.C. acuerda la partición, división y adjudicación de los bienes que forman el patrimonio de los mismos, incluidos los que a cada uno correspondiere por herencia de doña E.C.H. Presentado en el Registro testimonio de dicha sentencia en unión de mandamiento con el fin de que se lleve a efecto la inscripción del acuerdo en unión de testimonio de la sentencia, la Registradora suspende la inscripción por dos defectos: a) no ser el documento presentado directamente inscribible; y b) falta de tracto sucesivo, «por ser necesaria la previa partición de la herencia de doña E.C.H. bien en escritura pública o bien judicialmente en defecto de acuerdo, pero todo solo en cuanto a los bienes que integran el caudal hereditario y después se podrá poner fin a la comunidad sucesiva y comunidad intervivos sobre los bienes no integrados en el caudal».

2. El primer defecto debe confirmarse. El documento presentado para su inscripción es el testimonio de una resolución judicial firme ordenando la elevación a público de un documento privado y un mandamiento que, en ejecución de sentencia ordena llevar a cabo dicha elevación a público acordada en el procedimiento judicial. El título a efectos de la inscripción será por tanto la escritura pública otorgada en trámites de ejecución de sentencia bien directamente por el condenado, o bien por el Juez, en rebeldía del mismo, pero no el mero testimonio de la sentencia que ordena la elevación (véase Resolución de este Centro Directivo de 23 de Junio de 2007 interpretando el artículo 708 de la Ley Enjuiciamiento Civil). El mismo artículo 708

de la Ley Enjuiciamiento Civil establece que, una vez que transcurra el plazo de veinte días a que se refiere el artículo 548 sin que haya sido emitida la declaración de voluntad del condenado, el tribunal por medio de auto resolverá tenerla por emitida si estuvieran predeterminados los elementos esenciales del negocio; y siempre sin perjuicio de la observancia de las normas civiles y mercantiles sobre forma y documentación de los actos y negocios jurídicos. Que el juez pueda suplir la declaración de voluntad del condenado (cosa que tampoco consta que se haya acordado, pues no se acompaña el auto correspondiente) no sufre la necesidad de que los demás elementos del negocio (entre ellos la misma voluntad del actor que intervino en él) se formalicen conforme a las reglas generales.

3. El segundo de los defectos, relativo a la falta de tracto sucesivo parece exigir la previa partición hereditaria para poder inscribir la disolución de comunidad. Según la nota de calificación en su último inciso, es precisa la herencia previa para poder disolver la comunidad intervivos sobre los bienes no incluidos en el caudal. Este defecto, tal como está expresado en la nota de calificación, no puede ser mantenido. En nuestro Derecho nada impide que pueda existir una disolución parcial de comunidad, sin perjuicio de que sea complementada posteriormente respecto de los bienes no incluidos en ella, adicionando los bienes omitidos (cfr. artículo 1079 del Código Civil). Ni tampoco se puede impedir la disolución de una comunidad respecto de determinados bienes exigiendo que se incluyan los procedentes por herencia.

Pero es que además, del propio texto del documento privado objeto del procedimiento judicial resulta con claridad que

el acuerdo incluía la partición hereditaria respecto de los bienes en comunidad procedentes de la herencia de la madre premuerta, habiéndose debatido incluso en el procedimiento judicial de elevación a público del acuerdo de partición y disolución de comunidad, la valoración de las fincas, la validez del consentimiento prestado por los herederos, la validez del título sucesorio, etcétera. Estamos por tanto ante un ejemplo claro de aceptación tácita de la herencia apreciada judicialmente. En el documento además expresamente se habla de partición y no sólo de disolución. Tampoco la falta de disolución previa de la liquidación de gananciales es obstáculo para la realización de actos dispositivos respecto de bienes concretos de la herencia, como reiteradamente ha señalado este Centro Directivo (véase Resoluciones señaladas en el Vistos y el artículo 20 apartado 5.º de la Ley Hipotecaria que recoge supuestos de tracto sucesivo abreviado), por lo que tampoco debe impedir la disolución parcial respecto de los mismos.

Esta Dirección General ha acordado estimar parcialmente el recurso interpuesto en cuanto al segundo de los defectos y confirmar la nota de calificación de la Registradora en cuanto al primero.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 12 de marzo de 2010.–La Directora General de los Registros y del Notariado, *María Ángeles Alcalá Díaz*.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

SENTENCIAS

ASUNTO GURGUCHIANI C. ESPAÑA (DEMANDA Nº 16012/06)

SENTENCIA
ESTRASBURGO

15 de diciembre de 2009

Esta sentencia será definitiva en las condiciones definidas en el artículo 44 § 2 del Convenio. Puede sufrir retoques de forma.

En el caso Gurguchiani c. España, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (tercera sección), reunido en sala compuesta por:

Josep Casadevall, *presidente*,
Elisabet Fura,
Corneliu Bîrsan,
Boštjan M. Zupančič,
Alvina Gyulumyan,
Egbert Myjer,
Luis López Guerra,
Ann Power, *jueces*,

y Santiago Quesada, *secretario de sección*,

Después de haber deliberado en la sala del consejo el 24 de noviembre de 2009,

Dicta aquí la sentencia, aprobada en esta fecha:

PROCEDIMIENTO

1. En el origen del caso se encuentra una demanda (nº. 16012/06) dirigida contra el Reino de España, en la que un natural de Georgia, el señor Giorgi Gurguchiani («el demandante»), ha acudido al Tribunal el 19 de abril de 2006 en virtud del artículo 34 del Convenio de salvaguardia de los derechos humanos y las libertades fundamentales («el Convenio»).

2. El demandante está representado por el señor M. Nadal Borrás, abogado en Barcelona. El Gobierno español («el Gobierno») está representado por su agente,

Don I. Blasco Lozano, Abogado del Estado-Jefe ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, del Ministerio de Justicia.

3. El demandante se queja de una violación de los artículos 6, 13 y 7 del Convenio por la falta de una audiencia pública en apelación, que le habría permitido oponerse a su expulsión, y por la aplicación de una ley penal menos favorable.

4. El 15 de septiembre de 2008, el Presidente de la tercera Sección decidió comunicarle la demanda al Gobierno. Tal como permite el artículo 29 § 3 del Convenio, decidió, además, que la Sala se pronunciaría al mismo tiempo sobre la admisibilidad y el fondo del asunto.

5. El Gobierno georgiano, invitado a presentar observaciones escritas sobre el asunto, no manifestó el deseo de ejercer este derecho (artículos 36 § 1 del Convenio y 44 § 1 del reglamento).

HECHOS

I. LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

6. El demandante nació en 1975 y residía en Barcelona, en el momento de los hechos.

A. Procedimiento penal

7. El 18 de septiembre de 2002, el demandante fue detenido por la policía en Barcelona. Al día siguiente, fue puesto en detención provisional por una decisión del Juez de instrucción núm. 24 de Barcelona.

8. Por sentencia del 7 de octubre de 2002, dictada después de la celebración de una audiencia pública, el Juez de lo penal núm. 20 de Barcelona, condenó al demandante a una pena de dieciocho meses de prisión por un delito de robo en

una casa habitada en grado de tentativa, cometido en septiembre de 2002. El mismo día, el demandante fue puesto en libertad provisional.

9. Por sentencia del 31 de enero de 2003 de la Audiencia Provincial de Barcelona, fue confirmado el juicio impugnado en apelación.

10. El demandante interpuso un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional que fue inadmitido por una resolución del 21 de julio de 2004, por carecer de contenido constitucional.

B. Procedimiento de ejecución

11. El 8 de julio de 2003, la Dirección General de la Policía solicitó del Juez de lo penal núm. 21 de Barcelona, juez responsable del procedimiento de ejecución de la sentencia condenatoria dictada contra el demandante, «la autorización para proceder a la expulsión del demandante fuera del territorio nacional debido al [procedimiento de ejecución en causa]». A la solicitud se adjuntaba una resolución dictada el 5 de diciembre de 2002 por la Subdelegación del Gobierno en Barcelona, decretando la expulsión administrativa del demandante, el ciudadano georgiano que residía ilegalmente en España, en virtud de la ley orgánica del 22 de diciembre de 2000, sobre los derechos y las libertades de los extranjeros en España.

12. A la vista de esta demanda, el Juez de lo penal núm. 21 citó al abogado del demandante y a la fiscalía a comparecer el 11 de julio de 2003 para que el condenado fuera oído con el fin de una eventual sustitución de la condena de prisión por una medida de expulsión, en virtud del artículo 89 del Código Penal.

13. El 11 de julio de 2003, en el momento de la comparecencia, la fiscalía pidió «la sustitución de la pena privativa de libertad» impuesta al demandante en el marco del procedimiento penal ini-

ciado contra él, «por la expulsión fuera del territorio nacional con la condición de que el interesado no volviera antes de cuatro años», según los términos de la resolución de la Subdelegación del gobierno remitida por la Dirección General de la Policía. El demandante, asistido por su abogado, se opuso a la expulsión. Por una resolución dictada el mismo día, el juez de lo penal decidió no proceder a la expulsión, considerando más adecuado proceder a la ejecución de la pena impuesta por la sentencia del 7 de octubre de 2002. Tuvo en cuenta el hecho, de que el recurso de amparo interpuesto por el demandante se encontraba pendiente en ese momento, así como el certificado del censo aportado por el demandante, que probaba que residía en Barcelona.

14. Contra esta resolución, la fiscalía presentó un recurso de reforma, en el cual precisaba lo que sigue:

«En el presente caso se cumplen todas las condiciones exigidas por el artículo 89 del Código Penal para proceder a la sustitución de la pena de privación de libertad infligida [al demandante] por la expulsión. No puede ser aceptado de ninguna manera, que porque esté pendiente un recurso de amparo contra la sentencia condenatoria, no pueda efectuarse la expulsión. Tampoco puede ser aceptada la inscripción posterior del condenado en el registro del censo de Barcelona. Todas las condiciones de la sustitución concurren con vistas a la ejecución de la decisión administrativa [de expulsión] del 5 de diciembre de 2002, notificada a la persona condenada, por la cual se ha ordenado su expulsión debido a la infracción de la ley relativa a los derechos y las libertades de los extranjeros. La circunstancia de estar comprometido en un procedimiento todavía pendiente o, como en este caso, de haber sido condenado ya por haber cometido un delito, no debería tener un efecto beneficioso para el ciudadano extranjero que cumple uno de los criterios que justifican su expulsión. Sería en

efecto paradójico, que, en ausencia de comisión de delito, no existiera ningún obstáculo a la expulsión [del demandante] ya que en este caso, la autoridad administrativa no tendría que pedir autorización a la autoridad judicial para ejecutar tal decisión de expulsión¹»

15. Por resolución del 19 de septiembre de 2003 del Juez de lo penal núm. 21, se rechazó el recurso. El juez precisó en su decisión, que la sustitución de la pena infligida por una medida de expulsión, dependía del Juez de la ejecución, que podía considerar diversos criterios no fijados por la ley, tales como la peligrosidad del sujeto o sus vínculos con España. Subrayó que el artículo 89 del Código Penal indicaba que «las penas [podían] ser reemplazadas por la expulsión», según el criterio discrecional del juez. Se refirió a la discusión doctrinal existente en cuanto a la naturaleza de la expulsión como sustitución de la pena de privación de libertad (esta expulsión puede ser considerada como una medida de seguridad, como una pena de sustitución o como una medida mixta entre pena y medida de seguridad). El juez confirmó en su decisión «la denegación de la autorización pedida por el Ministerio del Interior [para proceder a la expulsión], la denegación de la sustitución de la pena y la continuación de la ejecución ordinaria de esta pena».

16. La fiscalía formuló recurso de apelación. Por resolución del 6 de abril de 2004, la Audiencia Provincial de Barcelona estimó el recurso y ordenó la expulsión del demandante fuera del territorio español y la prohibición de regresar durante diez años. La Audiencia Provincial consideró que, tras la nueva redacción del artículo 89 del Código Penal (en vigor desde el 1 de octubre de 2003), una pena de prisión inferior a seis años impuesta a un extranjero residente ilegal-

¹ Al no disponer del original en español de la resolución judicial, este texto es traducción de la versión en francés reproducida por la Sentencia del Tribunal.

mente en España debía, obligatoriamente salvo excepción, ser reemplazada por la expulsión del interesado. Precisó, que esta nueva redacción de la disposición penal era aplicable en este caso, ya que era la legislación vigente en el momento en que se resuelve el recurso de apelación. También consideró, que el certificado del censo proporcionado por el demandante no impedía su expulsión, pues la nueva redacción del artículo 89 del Código Penal no tiene en cuenta las circunstancias personales y el demandante había declarado además que residía en una vivienda de ocupa. Añadió que la modificación del Código Penal realizada en 2003 a este respecto, pretendía dar mayor eficacia a la medida de expulsión que de todas formas, sería aplicable por la vía administrativa en la medida en que se trata de personas que residen ilegalmente en España y han cometido una infracción. Esta modificación tenía también como objetivo, evitar que la pena y su cumplimiento se tradujeran en un medio para quedarse en España.

17. Invocando los artículos 24 (derecho a la tutela judicial efectiva) y 25 (presunción de inocencia) de la Constitución, el demandante interpuso de nuevo un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Por una resolución notificada el 25 de octubre de 2005, el Alto Tribunal inadmitió el recurso por carente de contenido constitucional. Consideró que la Audiencia Provincial no había aplicado de modo retroactivo una ley penal desfavorable y observa que había basado su decisión en motivos que concernían a las circunstancias personales del demandante en España que incluso eran válidas, a la luz de la antigua versión de la disposición penal objeto del litigio. Por otro lado, el Tribunal Constitucional consideró que la jurisprudencia constitucional relativa a la celebración de una audiencia pública en segunda instancia, no era aplicable en este caso, ya que el objeto del procedimiento en cuestión no

era el establecimiento de la culpabilidad o de la inocencia del demandante, sino las condiciones de la ejecución de la condena que le había sido impuesta. Además, el Alto Tribunal señaló que la interpretación de la disposición penal había sido motivada y que no podía ser considerada como irrazonable o arbitraria.

II. EL DERECHO INTERNO PERTINENTE

18. La Constitución, en sus artículos pertinentes en este caso, dispone:

Artículo 25

«1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión»

(...)

Artículo 25

«1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

19. El artículo 89 del Código Penal (según la redacción de la ley orgánica 10/1995 de 23 de noviembre de 1995 sobre la modificación del Código Penal) dispone:

«1. Las penas privativas de libertad inferiores a seis años impuestas a un extranjero no residente ilegalmente en España serán sustituidas en la sentencia por su expulsión del territorio nacional. (...) En ambos casos será necesario oír previamente al penado.(...)»

2. El extranjero no podrá regresar a España en un plazo de tres a diez años contados desde la fecha de su expulsión, atendida la duración de la pena impuesta.

Si regresare antes de dicho término, cumplirá las penas que le hayan sido sustituidas».

20. El artículo 89 del Código Penal (según la redacción de la ley orgánica núm. 11/2003 de 29 de septiembre de 2003 sobre las medidas concretas relativas a la seguridad, la violencia doméstica y a la integración social de los extranjeros), que entró en vigor el 1 de octubre de 2003, dispone:

«1. Las penas privativas de libertad inferiores a seis años infringidas a un extranjero que resida ilegalmente en España, serán reemplazadas en la sentencia por su expulsión del territorio nacional, salvo que el juez o el tribunal, después de haber escuchado a la fiscalía, estime excepcionalmente y de manera motivada que la naturaleza del delito justifica el cumplimiento de la pena en un centro penitenciario en España.

(...)

2. El extranjero no podrá regresar a España en un plazo de 10 años, contados desde la fecha de su expulsión, y, en todo caso, mientras no haya prescrito la pena.».

En Derecho

I. *SOBRE LA VIOLATION ALEGADA DE LOS ARTICULOS 6 Y 7 DEL CONVENIO*

21. El demandante se queja de la ausencia de una audiencia pública en apelación ante la Audiencia Provincial de Barcelona, que le habría permitido ser oído en persona, para oponerse a su expulsión. Considera además, que en el momento en el que la infracción había sido cometida, la legislación penal vigente era más favorable que la que luego ha sido aplicada por la jurisdicción de apelación en el marco de la ejecución de la pena. Se queja por añadidura, de la

aplicación retroactiva del artículo 89 del Código Penal. Invoca los artículos 6 y 7 del Convenio, así redactados:

Artículo 6

«1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa (...)por un tribunal (...)que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella (...).».

Artículo 7

«1. Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el derecho nacional o internacional. Igualmente no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida.

(...).».

A. Sobre la admisibilidad

22. El Gobierno alega que en relación con el demandante se dictó, en diciembre de 2002, una medida administrativa de expulsión. Según él, la expulsión ha sido decretada por la autoridad administrativa en aplicación del artículo 53 a) de la ley orgánica sobre los derechos y las libertades de los extranjeros en España, y no por el juez. No se trataría entonces de «sustituir» una pena sino una autorización judicial para proceder a una expulsión.

23. El demandante considera que el artículo 6 del Convenio es aplicable en este caso en la medida en que la fiscalía pidió la sustitución de la condena por su expulsión fuera del territorio nacional, «penas» que estarían previstas ambas en el Código Penal.

24. El Tribunal recuerda que el artículo 6 del Convenio no es aplicable, en principio, a procedimientos que se refieren a cuestiones atinentes a la ejecución de las penas (*Grava c. Italia* (dec.), núm. 43522/98, 5 de diciembre de 2002, *Montcornet de Caumont c. Francia* (dec.), núm. 59290/00, CEDH 2003-VII, y *Sannino c. Italia* (dec.), núm. 30961/03, 24 de febrero de 2005). En cambio, el artículo 6 § 1 incluye, en su aspecto penal, el conjunto del procedimiento en cuestión, incluidas las vías de recurso y la determinación de la pena (*Eckle c. Alemania*, 15 de julio de 1982, §§ 76-77, serie A núm. 51, *T. c. Reino Unido* [GC], núm. 24724/94, § 108 16 de diciembre de 1999, *Phillips c. Reino Unido*, núm. 41087/98, §§ 32 y 39, CEDH 2001-VII, y *Saccoccia c. Austria* (dec.), núm. 69917/01, 5 de julio de 2007). El Tribunal debe examinar, por una parte, si la medida de expulsión litigiosa constituye una pena en la medida en que se aplica en lugar de la pena impuesta y se incluirá, por consiguiente, en el ámbito de aplicación del artículo 7 del Convenio (ver, a contrario, *Maaouia c. Francia* [GC], núm. 39652/98, § 39, CEDH 2000-X, donde la prohibición de entrada al territorio constituía una medida complementaria y no substitutiva, como en este caso, de la pena de privación de libertad) y, por otra parte, si el procedimiento de ejecución de la sentencia condenatoria pronunciada contra el demandante, equivale a determinar una pena y se incluye en el contenido del artículo 6§1.

25. En este caso, el Tribunal considera que el Juez de lo penal núm. 21 de Barcelona, encargado de la ejecución de la sentencia condenatoria dictada por el Juez de lo penal núm. 20, no fue instado, en principio, a establecer una pena por la infracción cometida por el demandante, sino simplemente, a aplicar las reglas de derecho nacional sobre el cumplimiento de dicha pena. Habida cuenta, sin embargo, de la aplicación del artículo 89 del

Código Penal en este caso y, particularmente, la modificación introducida por la ley orgánica núm. 11/2003 del 29 de septiembre de 2003, que obliga al juez de la ejecución a ordenar la expulsión del extranjero condenado a una pena inferior a seis años de prisión en sustitución de esta última, sin tener en cuenta –salvo caso excepcional– las circunstancias personales de la persona condenada, el Tribunal considera que esta cuestión está estrechamente vinculada a la fundamental de las quejas enunciadas por el demandante en el ámbito de los artículos 6 y 7 del Convenio, que están íntimamente vinculados entre ellos, por lo que deben ser examinadas. El Tribunal considera que estas quejas no están manifiestamente mal fundadas en el sentido del artículo 35 § 3 del Convenio y que, por otro lado, no concurre ningún otro motivo de inadmisibilidad. Procede, por tanto, declararlas admisibles.

B. Sobre el fondo de la queja derivada del artículo 7 del Convenio

26. El demandante alega que en el momento de la comisión de la infracción, la legislación penal vigente era más favorable que la que luego ha sido aplicada por la Audiencia Provincial en el marco de la ejecución de la pena, a saber la expulsión fuera del territorio español y la prohibición de volver antes de diez años, tal como lo prevé el artículo 89 del Código Penal. Alega que la Ley 11/2003 que modifica el artículo 89 del Código Penal no estaba vigente en el momento de la comisión de la infracción por la cual ha sido condenado. Según él, la disposición citada ha sido, por tanto, aplicada retroactivamente.

27. El Gobierno impugna esta tesis. Se refiere a la decisión del Tribunal Constitucional dictada en este caso y considera que el Tribunal de apelación no aplicó retroactivamente una ley penal desfavorable, la expulsión decretada no

constituía según él una pena, sino una medida administrativa no impugnada por el demandante.

1. Principios generales

28. El Tribunal recuerda, en primer lugar, que la garantía que consagra el artículo 7, elemento esencial de la preeminencia del derecho, ocupa un lugar primordial en el sistema de protección del Convenio, como lo atestigua el hecho de que el artículo 15 no autoriza ninguna derogación incluso en tiempos de guerra u otro peligro público. Tal como se deduce de su objeto y finalidad, debe ser interpretado y aplicado de manera que garantice una protección efectiva contra las investigaciones, las condenas y las sanciones arbitrarias (*S.W.c. Reino Unido*, 22 de noviembre de 1995, § 35, serie A núm. 335-B).

29. El Tribunal recuerda, además, que, según su jurisprudencia, el artículo 7 del Convenio no se limita a prohibir la aplicación retroactiva del derecho penal en perjuicio del acusado: consagra también, de manera más general, el principio de la legalidad de los delitos y de las penas (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) (*Kokkinakis c. Grecia*, 25 de mayo de 1993, § 52, serie A núm. 260-A) y, por lo tanto, la prohibición de aplicar la ley penal de manera extensiva en perjuicio del acusado, por ejemplo por analogía (*Coëme y otros c. Bélgica*, núm. 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 y 33210/96, § 145, CEDH 2000-VII, y *Kafkaris c. Chipre* [GC], núm. 21906/04, § 138, CEDH 2008-...). Resulta así que tanto la infracción como la pena que ésta comporta deben estar claramente definidas por la ley. Esta condición se cumple cuando el justiciable puede saber, a partir de la redacción de la disposición pertinente y en caso de necesidad con la ayuda de su interpretación por los tribunales, qué actos y omisiones comprometen su responsabilidad penal y qué

pena será dictada para el acto cometido y/o la omisión (*Cantoni c. Francia*, 15 de noviembre de 1996, § 29, *Repertorio de sentencias y decisiones* 1996-V, y *Kafkaris*, ya citada, § 140).

30. La tarea que incumbe al Tribunal es pues asegurarse, de que en el momento en el que un acusado ha cometido el acto que dio lugar a las persecuciones y a la condena, existía una disposición legal que califique el acto como punible y que la pena impuesta no excede los límites fijados por esa disposición (*Murphy c. Reino Unido*, núm. 4681/70, decisión de la Comisión del 3 y 4 de octubre 1972, *Repertorio de decisiones* 43 ; *Coëme y otros*, ya citada, § 145).

31. En cuanto a la noción de «pena» en el sentido del artículo 7, ésta posee, como las de «derechos y obligaciones de carácter civil» y de «acusación en materia penal» en el artículo 6 § 1 del Convenio, un alcance autónomo. Para hacer efectiva la protección ofrecida por el artículo 7, el Tribunal debe disponer de margen para ir más allá de las apariencias y para apreciar si una medida particular constituye analizada materialmente en una «pena» en el sentido de esta disposición (*Welch c. Reino Unido*, 9 de febrero de 1995, § 27, serie A núm. 307-A, y *Jamil c. Francia*, 8 de junio de 1995, § 30, serie A núm. 317-B). La redacción del artículo 7 § 1, segunda frase, indica que el punto de partida de toda apreciación de la existencia de una «pena» consiste en determinar si la medida en cuestión ha sido impuesta como consecuencia de una condena por una infracción penal. Otros elementos pueden ser considerados pertinentes a este respecto, la naturaleza y el fin de la medida en cuestión, su calificación en el derecho interno, los procedimientos asociados a su adopción y a su ejecución, así como su gravedad (*Welch*, ya citada, § 28 y *Jamil*, ya citada, § 31). Con este fin, tanto la Comisión como el Tribunal, establecieron en su jurisprudencia una distinción entre una medida

que constituye en sustancia una «pena» y una medida relativa a la «ejecución» o a la «aplicación» de la «pena». En consecuencia, cuando la naturaleza y el fin de una medida conciernen a la remisión de una pena o un cambio en el sistema de libertad condicional, esta medida no forma parte integrante de la «pena» en el sentido del artículo 7 (ver, entre otras, *Hosein c. Reino Unido*, núm. 262, decisión de la Comisión del 28 de febrero de 1996, y *Grava*, decisión ya citada, § 51). Sin embargo, posiblemente, la distinción entre las dos no siempre puede ser clara en la práctica.

2. *Aplicación de estos principios en este caso*

32. En este caso, el Tribunal considera, de entrada, que el reconocimiento de la culpabilidad del demandante y la pena a la cual ha sido condenado tenían como base legal el derecho penal aplicable en el momento de los hechos y que la pena de prisión correspondía a la que preveían las disposiciones pertinentes del Código Penal. En cuanto a la disposición penal vigente relativa a la ejecución de la pena impuesta, el Tribunal observa que el artículo 89 del Código Penal efectivamente preveía la facultad del juez de lo penal responsable de la ejecución de la sentencia condenatoria, en este caso el juez núm. 21, de reemplazar la pena de dieciocho meses de prisión por la expulsión del demandante fuera del territorio nacional y la prohibición de volver a entrar durante un período de entre tres a diez años, en función de la pena impuesta. El juez de la ejecución tenía pues la facultad, que utilizó, de decidir, teniendo en cuenta las circunstancias de la causa, denegando la expulsión del demandante o de autorizar la expulsión en función de la gravedad de la pena. Disponía pues del margen de apreciación necesario para decidir caso por caso lo que le pareciera más justo.

33. Es verdad, como subraya el Gobierno, que la Dirección general de la policía le pidió al juez de lo penal núm. 21 la autorización para proceder a la expulsión del demandante, ciudadano georgiano que residía ilegalmente en España, fuera del territorio nacional, expulsión que había sido decidida por la Subdelegación del gobierno central en Barcelona el 5 de diciembre de 2002. El Tribunal observa, no obstante, que tal solicitud ante el juez estaba vinculada al procedimiento de ejecución de la pena en cuestión. Tras la comparecencia prevista por el artículo 89 del Código Penal, el juez núm. 21 decidió no autorizar la expulsión del demandante, considerando más adecuado proceder a la ejecución de la pena impuesta por la sentencia del 7 de octubre de 2002, teniendo en cuenta entre otras cosas, el certificado del censo de población proporcionado por el interesado. En su resolución del 19 de septiembre de 2003, dictada sobre el recurso de la fiscalía, el juez núm. 21 subrayó entre otras cosas, que según el artículo 89 del Código Penal, las penas podían ser reemplazadas por la expulsión según el criterio discrecional del juez; a este respecto, se refirió a la discusión doctrinal en cuanto a la naturaleza de la expulsión como sustitución de la pena de privación de libertad.

34. El Tribunal constata, sin embargo, que la expulsión del demandante y la prohibición de regresar al territorio español durante diez años, ha sido autorizada por una decisión del 6 de abril de 2004 dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, en aplicación de una nueva redacción del artículo 89 del Código Penal en vigor desde el 1 de octubre de 2003. Según la nueva versión, una condena inferior a seis años impuesta a un extranjero que resida ilegalmente en España debía ser reemplazada por la expulsión del condenado, salvo en caso excepcional. El Tribunal observa que, a través de esta modificación legislativa, la

expulsión se convirtió en regla y que no se concede margen de apreciación al juez, salvo circunstancias excepcionales, que el demandante no puede ya hacer valer en el momento de su comparecencia ante el tribunal.

35. El Tribunal está llamado pues, a investigar que implicaba la «pena» de prisión impuesta al demandante en 2002, en función del derecho interno en el momento de su imposición. Debe en particular preguntarse, si el texto de la ley, en combinación con la jurisprudencia interpretativa de la que se acompañaba, satisfacía las condiciones de accesibilidad y de previsión. Haciendo esto, debe tener a la vista el derecho interno en su conjunto y la manera en la que fue aplicado en aquel momento.

36. Ciertamente, cuando el demandante, extranjero que residía ilegalmente en España cometió la infracción en septiembre de 2002, el Código Penal preveía claramente la posibilidad de sustituir una condena inferior a seis años por la expulsión fuera del territorio. La pena de prisión podía pues equivaler a la expulsión, según la estimación del juez de la ejecución.

37. El 1 de octubre de 2003 entró en vigor el nuevo artículo 89 del Código Penal, según la redacción de la ley orgánica núm. 11/2003 del 29 de septiembre de 2003. Más tarde, el 6 de abril de 2004, cuando decidió expulsar al demandante y prohibir la entrada en el territorio durante diez años, la Audiencia provincial de Barcelona aplicó este nuevo texto legal que dictaba la expulsión casi automática del condenado, en la medida en que el cumplimiento de la pena en un centro penitenciario en España se volvía excepcional y procedía sólo si la naturaleza de la infracción lo justificaba, y esto después de que sólo hubiera sido oída la fiscalía.

38. El Tribunal toma nota del argumento del Gobierno según el cual el de-

mandante había sido objeto, en diciembre de 2002, es decir después del juicio de condena dictado por el juez de lo penal núm. 20, de una medida de expulsión decretada por la autoridad administrativa y no por el juez. Señala no obstante, que hasta la fiscalía insistió ante las jurisdicciones internas en el carácter de sustitución de la pena que revestía la expulsión en causa. Considera que se trata pues de dos cosas diferentes y que en este caso, únicamente está en juego la cuestión de la sustitución de la pena en virtud del artículo 89 del Código Penal vigente en 2003.

39. El Tribunal observa, que el nuevo artículo 89 del Código Penal disponía que la sustitución de la pena por la expulsión debía figurar en la sentencia, lo que no ha sido considerado por la Audiencia provincial de Barcelona, responsable en apelación de la ejecución de la pena impuesta en octubre de 2002, cuya sentencia condenatoria no preveía en ningún modo tal sustitución. El texto del artículo 89 del Código Penal en su redacción aplicable en 2002 únicamente establecía para el juez la facultad –pero no la obligación–de tal sustitución. Por otro lado, mientras que la fiscalía había pedido la expulsión del demandante y la prohibición de entrada al territorio durante cuatro años, la Audiencia provincial decidió una prohibición de entrada al territorio durante diez años, tal como lo preveía dicho texto legal, según la redacción dada por la Ley orgánica núm. 11/2003.

40. Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal no puede sino concluir que la sustitución de la pena de diecicho meses impuesta al demandante por la su expulsión del deterritorio nacional con prohibición de entrada durante diez años, sin haber sido oído y sin haber tenido en cuenta otras circunstancias que la práctica aplicación automática de la nueva redacción del artículo 89 del Código Penal en vigor desde el 1 de octubre

de 2009, debe ser considerada como una pena del mismo carácter que la impuesta con ocasión de la condena del interesado (ver, a contrario, *Guizani c. Francia*, núm. 15393/89, decisión de la Comisión del 9 de marzo de 1990).

41. En opinión del demandante, teniendo en cuenta las disposiciones sustantivas del Código Penal, no cabe sostener que en el momento en el que la infracción fue cometida estaba prevista la sustitución de una pena de prisión por una expulsión y una prohibición de entrada al territorio durante diez años. El interesado alega por tanto, que le ha sido impuesta una pena más grave con carácter retroactivo.

42. El Tribunal señala a este respecto, que el juez de la ejecución (el juez de lo penal núm. 21) se había negado a autorizar la expulsión del demandante en sustitución de la pena de prisión que le había sido impuesta, negativa que confirmó el 19 de septiembre de 2003, en aplicación del artículo 89 del Código Penal vigente en el momento de los hechos. Cuando la fiscalía apeló, el 6 de abril de 2004, la Audiencia provincial decidió sin embargo autorizar la expulsión del demandante en virtud de la nueva redacción del artículo 89 del Código Penal.

43. El Tribunal constata a este respecto, que el nuevo artículo 89 del Código Penal (párrafo 19 más arriba) priva al juez de la ejecución de la posibilidad de elegir entre autorizar, a la vista de las circunstancias de este caso, la expulsión del extranjero condenado, o mantener la pena de prisión impuesta en la sentencia condenatoria. Observa que la nueva disposición también impidió al demandante comparecer ante el juez con el mismo título que la fiscalía, para oponerse eventualmente a la expulsión. Señala por fin, que la disposición en cuestión impone, en su versión de 2003, la expulsión de la persona condenada y la prohibición a volver durante diez años,

pena mucho más severa que la prevista por la antigua versión de la misma disposición del Código Penal, que preveía la expulsión y una prohibición de entrada al territorio de tres a diez años, según el criterio del juez.

44. A la vista de lo que precede, el Tribunal considera que hubo violación del artículo 7 del Convenio en la medida en que al demandante se ha visto sometido a una pena más grave que la prevista para la infracción por la que ha sido declarado culpable.

C. Sobre el fondo de la queja derivada del artículo 6 § 1 del Convenio

1. Argumentos de las partes

45. En la medida en que se trata de una resolución judicial tomada por la Audiencia provincial de Barcelona en el marco de la ejecución de la sentencia condenatoria, que revocó otra decisión judicial dictada antes en el marco del mismo procedimiento, el demandante considera que habría debido efectuarse una audiencia pública, lo que no fue el caso.

46. Para el Gobierno, no se trataba de ninguna sustitución de la pena por una medida de expulsión, toda vez que ésta había sido ya ordenada antes por la autoridad administrativa. Por otro lado, el demandante no habría impugnado de ningún modo esta medida de expulsión ni presentado a la jurisdicción contencioso administrativa un recurso contra la orden de expulsión pronunciada en su contra. El Gobierno considera paradójico que la expulsión no hubiera sido autorizada por el juez y que de no haber sido condenado penalmente hubiera sido expulsado.

2. Apreciación del Tribunal

47. El Tribunal ya concluyó, en el párrafo 40 precedente, que la sustitución de

la pena impuesta al demandante por su expulsión del territorio nacional y la prohibición de entrada durante diez años, constituía una pena en el sentido del artículo 7 del Convenio. Recuerda por otro lado, que en caso de condena no hay decisión «sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal», en el sentido del artículo 6 §1 del Convenio, en tanto la pena no esté fijada definitivamente» (*Eckle*, ya citada, § 77).

48. Estos elementos bastan al Tribunal para concluir la aplicabilidad del artículo 6 § 1 en el presente caso.

49. El Tribunal considera, no obstante, que teniendo en cuenta los motivos que le llevaron a concluir que la existencia de una violación del artículo 7 del Convenio, no ha lugar a examinar separadamente esta presente.

II. SOBRE LA VIOLACION ALEGADA DEL ARTICULO 13 DEL CONVENIO

50. El demandante se queja de una violación de su derecho a un proceso equitativo y alega que se vio sometido a una pena de expulsión sin haber sido oído a este respecto. Invoca el artículo 13 del Convenio, que prevé lo que sigue:

«Toda persona cuyos derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio hayan sido violados, tiene derecho a la concesión de un recurso efectivo ante una instancia nacional, incluso cuando la violación haya sido cometida por personas que actúen en el ejercicio de sus funciones oficiales».

51. El Tribunal considera que esta queja debe ser declarada admisible. No obstante, teniendo en cuenta la conclusión a la que llegó bajo la perspectiva del artículo 6 § 1 del Convenio, es del parecer de que no se plantea ninguna cuestión distinta en lo que concierne al artículo 13.

III. SOBRE LA APLICACION DEL ARTICULO 41 DEL CONVENIO

52. En los términos del artículo 41 del Convenio,

«Si el Tribunal declara que ha habido violación del Convenio o de sus Protocolos y si el derecho interno de la Alta Parte Contratante sólo permite de manera imperfecta reparar las consecuencias de dicha violación, el Tribunal concederá a la parte perjudicada, si así procede, una satisfacción equitativa».

A. Daños

53. El demandante reclama 50.000 euros por perjuicio moral.

54. El Gobierno considera que el perjuicio moral alegado es excesivo y no probado.

55. El Tribunal considera que el demandante probablemente sufrió una frustración debido a la violación comprobada. Resolviendo en equidad, tal como prevé el artículo 41 del Convenio, le reconoce 5.000 EUR por daño moral.

B. Costas y gastos

56. El demandante reclama también 6.000 EUR por costas y gastos, sin aportar justificantes que apoyen su petición.

57. Según la jurisprudencia del Tribunal, un demandante sólo puede obtener el reembolso de sus gastos y costas en la medida en que se encuentra acreditada su existencia, su necesidad y el carácter razonable de su valoración. Teniendo en cuenta la ausencia de justificantes y de los criterios mencionados, el tribunal rechaza la petición del demandante.

C. Intereses moratorios

58. El Tribunal considera apropiado calcular los intereses moratorios con base

en el tipo de interés de la facilidad marginal de crédito del Banco Central Europeo incrementado en tres puntos de porcentaje.

M.

POR ESTOS MOTIVOS, EL TRIBUNAL

1. Une al fondo, por unanimidad, las cuestiones sobre la aplicabilidad de los artículos 6 § 1 y 7 del Convenio;

2. Declara, por unanimidad, la demanda admisible;

3. Dice, por unanimidad, que hubo violación del artículo 7 del Convenio;

4. Dice, por unanimidad, que no ha lugar examinar en cuanto al fondo la queja derivada del artículo 6 § 1 del Convenio;

5. Dice, por unanimidad, que no se plantea ninguna cuestión distinta bajo la perspectiva del artículo 13 del Convenio;

6. Dice, por cuatro votos contra tres,

a) que el Estado demandado debe pagar al demandante, en los tres meses a partir del día en que la sentencia sea definitiva en virtud del artículo 44 § 2 del Convenio, 5.000 EUR (cinco mil euros) por daño moral, más todo importe que pueda ser debido a título de impuesto;

b) que a partir de la expiración de dicho plazo y hasta el pago, este importe será incrementado por un interés simple calculado conforme al tipo de interés de la facilidad marginal de crédito del Banco Central Europeo incrementado en tres puntos de porcentaje;

7. *Rechaza*, por unanimidad, la demanda de satisfacción equitativa en todo lo demás.

SANTIAGO QUESADA

Secretario

JOSEP CASADEVALL

Presidente

A la presente sentencia, se encuentra unida conforme a los artículos 45 § 2 del

Convenio y 74 § 2 del reglamento, la exposición de las siguientes opiniones disidentes:

– opinión en parte disidente del juez Zupančič ;

– opinión en parte concordante y en parte disidente del juez Myjer, a la cuál se une la juez Fura por la parte disidente.

OPINION EN PARTE DISIDENTE DEL JUEZ ZUPANČIČ

Siento no poder suscribir las conclusiones de la mayoría en cuanto a los puntos 6a y 6b de lo dispuesto en la sentencia. Tengo una opinión divergente en cuanto al carácter apropiado de la reparación concedida por el perjuicio moral, en este caso una suma de 5.000 euros en una situación en la cual, la única reparación adecuada habría sido la reapertura del proceso.

Una violación del artículo 7, es decir del principio de legalidad, es un asunto serio.

En el derecho penal continental, la protección contra la arbitrariedad de una condena, valora esencialmente la aplicación estricta de este principio. No es por azar que si la totalidad del derecho penal material en el Convenio europeo de los derechos humanos está cubierta en el primer párrafo de su artículo 7, en realidad sólo remita al principio de legalidad. El célebre teórico alemán Franz von Liszt designó el principio de legalidad como la *Magna Carta Libertatum* del defensor en una acción penal. En los derechos continentales, la protección contra la arbitrariedad en un procedimiento penal, emana en amplia medida, de la aplicación escrupulosa, lógica, coherente y concisa del principio de legalidad.

Está claro que en este caso es justamente la mayoría la que ha considerado que hay violación de este principio. Por

consiguiente, suscribo totalmente los párrafos 28 – 42 de la sentencia. No me adhiero al razonamiento a partir del párrafo 55, donde la mayoría recurre a la fórmula acostumbrada según la cual, el demandante probablemente experimentó un sentimiento de frustración a causa del incumplimiento de los derechos que le garantiza el artículo 7 del Convenio. Sin más precisión, la mayoría otorga luego 5.000 euros por daño moral que procedería de un estrés por lo menos abstracto, por no decir imaginario, causado por la violación. Entonces, en abstracto, dudo que una violación del principio de legalidad pueda engendrar en sí misma sentimientos de estrés y de frustración, incluso para el profesor de derecho penal material más doctrinalmente comprometido. Parto del principio que expuse hace muchos años en el asunto *Luca c. Italia* según el cual, no hay absolutamente ningún vínculo entre estos ficticios sentimientos de estrés y de frustración por una parte, y la violación del principio de legalidad por otra. Ciertamente, este género de fórmula mágica según la cual esta abstracción que es la «violación de los derechos garantizados por el artículo 7 del Convenio» provocó en el seno del demandante los sentimientos de estrés, ha sido utilizada por el antiguo Tribunal durante numerosos años, pero su absurdo ha sido ampliamente denunciado en nuestra propia jurisprudencia, por ejemplo en los asuntos *Scozzari y Giunta c. Italia* y *Luca c. Italia*. La interpretación simplista del artículo 41, es decir, la concesión de daños y perjuicios en compensación a los sentimientos de estrés y de frustración, se considera que ha sido superada; el Tribunal reconoció, que el *restitutio in integrum* formaba parte integrante del artículo 41 y podía ser aplicado de manera adecuada en los asuntos que lo demandan.

Además, el Tribunal comenzó hace ya muchos años, a utilizar la «fórmula *Gençel*», por la cual invita a Turquía a

prever la reapertura de los procedimientos litigiosos. Turquía acabó por cumplir la orden, de modo que la utilización de la fórmula ya no es útil. Es importante subrayar, que el Tribunal recurrió a la fórmula *Gençel* antes de que Turquía previera efectivamente, como en tantos otros Estados, la posibilidad de reabrir el procedimiento. En otros términos, el hecho de que España no contemple esta posibilidad apela *a fortiori* al mismo enfoque que el que ha sido adoptado en el pasado con respecto a Turquía.

Evidentemente, el derecho y la reparación deberían ser interdependientes. De hecho, en un plano estrictamente jurídico, ¿qué es un derecho sino el equivalente de la reparación, que el ordenamiento jurídico puede ofrecer bajo la forma de un restablecimiento del *statu quo ante*, siempre que sea posible en un caso particular? Dado que el Tribunal cesó hace ya mucho tiempo de ofrecer reparaciones inapropiadas en asuntos donde el Estado demandado era culpable de injusticias procesales o materiales, el debate doctrinal que concierne a la interdependencia del derecho y de la reparación no tiene razón de ser.

Sin embargo, lo mismo que en el asunto *Luca c. Italia*, es absurdo ofrecer 5.000 euros por una violación del principio de legalidad bajo el ángulo del artículo 7 de una parte, y dejar perdurar los efectos de la violación por otra.

El buen remedio –aunque España sea uno de los raros Estados contratantes que todavía no ofrecen la posibilidad de reabrir un procedimiento penal a partir de la constatación de violación por el Tribunal– consistiría por lo menos en incitar, a falta de obligar a España, a que introduzca este recurso por sentido común. Suiza, por ejemplo, fue uno de los primeros Estados contratantes en ofrecer este tipo de recurso contra las decisiones judiciales y administrativas no definitivas, prácticamente en todos los ámbitos.

En igual situación, se plantea entonces la cuestión de saber en qué medida el Estado demandado valora seguir la opinión del Tribunal. Hubo unos asuntos de la Gran Sala que concernían a Suiza, en los cuales el demandante no estaba satisfecho –al final del procedimiento de reapertura en Suiza–, con el modo en el que las jurisdicciones helvéticas habían comprendido, interpretado y seguido la integridad de la sentencia dictada por el Tribunal. Manifiestamente, esto son cuestiones nuevas y efectivas, que abordan el problema más general del carácter apremiante de las sentencias del Tribunal en los ordenamientos jurídicos nacionales. Sin embargo, estas interesantes cuestiones nunca habrían sido señaladas sin el viraje de jurisprudencia, a menudo ignorada, a la cual la sentencia *Scozzari y Ciunta c. Italia* dio lugar.

Por lo anteriormente expuesto, considero que es completamente posible que el demandante en este caso sufriera realmente una forma de daño moral aunque el párrafo 55 de la sentencia de la mayoría sea excesivamente afirmativo para explicitar el vínculo de causalidad entre la violación y el daño moral alegado. En cuanto a mí, sólo subrayo que no se puede tener en cuenta un perjuicio moral imaginario en este tipo de asuntos. Una verdadera reparación sólo puede tener la forma de un nuevo examen procesal de la falta lógica que ha supuesto la violación del artículo 25 de la Constitución de una parte y del artículo 7 § 1 del Convenio europeo de los derechos humanos por otra.

OPINION EN PARTE CONCORDANTE Y EN PARTE DISIDENTE DEL JUEZ MYJER, A LA CUAL SE UNE LA JUEZ FURA POR LA PARTE DISIDENTE

1. Concluyo, como la mayoría, en la existencia de violación en este caso del artículo 7 del Convenio. Aunque el razonamiento que ha conducido a esta con-

clusión se ha expuesto de manera rigurosa y detallada, desearía formular algunas observaciones complementarias con el fin también, de distinguir este asunto español de otros casos de expulsiones consecutivas a condenas penales.

El Tribunal examinó recientemente asuntos en los cuales, un condenado que no poseía la nacionalidad del Estado demandado, que reside o no en el territorio de este Estado, significó, al término de su pena, una orden de expulsión.

Estos asuntos se apoyaban en cuestiones tales como la aplicabilidad del artículo 6 § 1 a procedimientos de expulsión de extranjeros (*Maaouia c. Francia* [GC], sentencia del 5 de octubre de 2000), la relación entre una orden de expulsión y el artículo 8 (asunto *Üner c. Países Bajos* [GC], sentencia del 18 de octubre de 2006) o el punto de saber si una orden de expulsión dictada después de una pena constituye una doble pena en el sentido del artículo 4 del Protocolo núm. 7 (hubo opiniones disidentes en estos dos asuntos). En otros asuntos, la postura se refería al hecho de saber si la ejecución de una orden de expulsión podía dar lugar a un riesgo real para la vida del demandante, y por tanto a una violación del artículo 3 (*Saadi c. Italia* [GC], sentencia del 28 de febrero de 2008).

En su sentencia del caso *Maaouia c. Francia*, el Tribunal se expresa así (§ 39):

(...) El Tribunal considera además, que la medida de prohibición de entrada al territorio francés, no se refiere al fundamento de una acusación en materia penal. A este respecto, comprueba que la calificación de tal medida en el ordenamiento jurídico interno, se presta a interpretaciones divergentes. A fin de cuentas, la calificación de una sanción en el ordenamiento jurídico interno no habría de ser decisiva para concluir su carácter penal. En efecto, conviene tener en cuenta otros elementos y particularmente, la naturaleza de la sanción incurrida

(*Tyler c. Reino Unido*, demanda núm. 21283/93, decisión de la Comisión del 5 de abril de 1994, DR 77). Por tanto, sobre este punto, el Tribunal comprueba que la prohibición de entrada al territorio no reviste en general carácter penal en los Estados miembros del Consejo de Europa. Esta medida que, en la inmensa mayoría de los Estados también puede ser tomada por la autoridad administrativa, constituye por su naturaleza una medida de prevención específica en materia de policía de extranjeros y no se refiere a la procedencia de una acusación penal dirigida contra el demandante, en el sentido del artículo 6 § 1. El hecho de que sea dictada en el marco de un procedimiento penal, no habría de cambiar su carácter esencialmente preventivo. De lo que se concluye que el procedimiento de rehabilitación de esta medida no forma parte del ámbito penal (ver, *mutatis mutandis*, *Renna c. Francia*, demanda núm. 32809/96, decisión de la Comisión del 26 de febrero de 1997, no publicada).

En su sentencia del caso *Üner c. Países Bajos*, el Tribunal formuló las siguientes consideraciones en el parágrafo 54:

El Tribunal señala de entrada, según un principio de derecho internacional bien establecido, que los Estados tienen el derecho sin perjuicio de los compromisos que emanan de tratados, a controlar la entrada de los no nacionales en su suelo (ver, entre muchas otras, *Abdulaziz, Cabales y Balkandali c. Reino Unido*, sentencia del 28 de mayo de 1985, § 67, serie A núm. 94, *Boujlifa c. Francia*, sentencia del 21 de octubre de 1997, § 42, *Repertorio de sentencias y decisiones* 1997-VI). El Convenio no garantiza a un extranjero el derecho a entrar o a residir en un país particular y, cuando asumen su misión de mantener el orden público, los Estados contratantes tienen la facultad de expulsar a un extranjero delincuente. No obstante, sus decisiones en la materia, en la medida en que aten-

tarían contra un derecho protegido por el párrafo 1 del artículo 8, deben ser necesarias en una sociedad democrática, es decir justificadas por una necesidad social imperiosa y particularmente, proporcionadas al fin legítimo perseguido (*Dalia c. Francia*, sentencia del 19 de febrero de 1998, § 52, *Repertorio* 1998-I, *Mehemi c. Francia*, sentencia del 26 de septiembre de 1997, § 34, *Repertorio* 1997-VI, *Boultif c. Suiza*, ya citada, § 46, y *Slivenko c. Letonia* [GC], núm. 48321/99, § 113, CEDH 2003-X).

Por fin, en la sentencia *Saadi c. Italia* (§ 125), el Tribunal estimó que:

Sin embargo, la expulsión por un Estado contratante puede plantear un problema respecto al artículo 3 y entonces, comprometer la responsabilidad del Estado en cuestión en relación con el Convenio, cuando hay motivos serios y probados para creer que el interesado, si se le expulsa hacia el país de destino, correrá allí un riesgo real de estar sometido a un trato contrario al artículo 3. En este caso, el artículo 3 implica la obligación de no expulsar al implicado hacia este país (*Soering c. Reino Unido*, sentencia del 7 de julio de 1989, §§ 90-91, serie A núm. 161, *Vilvarajah y otros* ya citada, § 103, *Ahmed* ya citada, § 39, *H.L.R. c. Francia*, sentencia del 29 de abril de 1997, § 34, *Repertorio* 1997-III, *Jabari c. Turquía*, núm. 40035/98, § 38, CEDH 2000-VIII, y *Salah Sheekh c. Países Bajos*, núm. 1948/04, § 135, 11 de enero de 2007).

El Tribunal admite, por tanto, en su jurisprudencia que, incluso al término de una pena de encarcelamiento, se pueda imponer y ejecutar una orden de expulsión siempre que los efectos de ésta no son contrarios a los artículos 8 o 3 del Convenio.

El razonamiento en este caso, no colisiona con la jurisprudencia existente.

En el sistema español, una orden de expulsión puede ser dictada en sustitui-

ción de una pena de prisión (parágrafo 19-20 de la sentencia). En este caso, parece que la persona condenada es simplemente devuelta a su país de origen sin haber acabado su pena. Es sólo si vuelve a España antes del plazo fijado por la orden, cuando debe entonces purgar el resto de su pena.

Por tanto, que yo sepa, una orden de expulsión no puede ser emitida en calidad de pena accesoria en el sistema español.

Resaltan las observaciones del Gobierno español que también es posible que una orden de expulsión sea impuesta por las autoridades españolas conforme al artículo 53 a) de la ley orgánica sobre los derechos y las libertades de los extranjeros en España. Sin embargo, suscribo plenamente el razonamiento expuesto en el párrafo 38 de la sentencia, según el cual, lo que estaba en juego en este caso no era una medida administrativa de expulsión sino una orden de expulsión que sustituía la pena de prisión. Aunque esta orden de expulsión es solamente concebida como una medida de sustitución de una condena –y no es concebida como una pena en sí–, puedo también suponer que, a los fines del artículo 7 pueda ser vista como una pena. Suscribo pues la conclusión según la cual, en las circunstancias particulares de este caso, se vio sometido a una pena más grave que aquella que había sido impuesta.

2. El hecho de que haya votado a favor de constatar una violación, no significa que esté de acuerdo con la concesión de 5.000 euros en calidad de reparación al demandante. Muy al contrario. Respecto a los hechos particulares de la causa, no veo ninguna razón para conceder una reparación. Examinemos los hechos: el demandante, el natural georgiano, residía ilegalmente en España. Ha sido reconocido culpable de una infracción grave y condenado a dieciocho meses de prisión. Ha sido privado de libertad entre la fecha de su detención (18 de septiembre de 2002) y la fecha del pronunciamiento de su pena (7 de octubre de 2002) o sea, diecinueve días en total. No debió purgar su pena de dieciocho meses sino, en calidad de sustitución, se vio sometido a una orden de prohibición de entrada al territorio durante diez años. El Convenio no garantiza a un extranjero el derecho a entrar o a permanecer en un país particular y en el marco de su función de mantenimiento del orden público, todo Estado contratante – como España –tiene el poder de expulsar a un extranjero condenado por infracciones penales. Como residente ilegal en España, el demandante habría podido también ser objeto de una orden de expulsión administrativa. En atención a las circunstancias de la causa, considero que la constatación de la violación habría constituido una reparación más que suficiente.

CONSEJO DE MINISTROS

VIERNES, 30 DE ABRIL DE 2010

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO

APROBADA LA RACIONALIZACIÓN DE ESTRUCTURAS EN LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO Y LA REDUCCIÓN DE ALTOS CARGOS

El Consejo de Ministros ha aprobado un Acuerdo sobre racionalización de estructuras en la Administración General del Estado, reducción de altos cargos y reordenación del sector público empresarial.

Se da respuesta así al compromiso del Gobierno de poner en marcha un plan para disminuir de manera significativa los gastos de personal y de funcionamiento de la Administración General del Estado, garantizando el mantenimiento de su capacidad en la prestación de servicios a los ciudadanos.

Un Plan, por tanto, que se enmarca en el esfuerzo de austeridad que está llevando a cabo el Gobierno para lograr el restablecimiento de la estabilidad presupuestaria y la reducción del déficit hasta el entorno del 3 por 100 del PIB en el año 2013.

El desarrollo del Acuerdo tendrá como resultado una importante reducción tanto de las estructuras orgánicas básicas de los departamentos ministeriales y del sector

público empresarial como de los altos cargos de dichos departamentos.

Principales aspectos

El contenido del Acuerdo se resume en los siguientes puntos:

1. Revisión de las normas que determinan la estructura orgánica de los Departamentos Ministeriales.
2. Racionalización de las Fundaciones del sector público estatal.
3. Reducción de representantes en Consejos de Administración de las Sociedades Estatales y Entes Públicos Empresariales.
4. Reordenación del Sector Público Empresarial y reducción de puestos directivos.
5. Reducción de Órganos colegiados.

El Gobierno, a iniciativa de los correspondientes Ministerios, adaptará las estructuras ministeriales al contenido de este Acuerdo en un plazo no superior a tres meses.

Por otra parte, antes del 31 de diciembre del presente año se culminará la reordenación del sector público empresarial y se acometerá la racionalización

de las Fundaciones públicas, así como una reducción de los representantes de la Administración General del Estado en los Consejos de Administración de las Sociedades Estatales y, por último, una reducción de los Órganos colegiados existentes.

Este Acuerdo se complementa con un Real Decreto del Ministerio de Presidencia, que reestructura los distintos los Departamentos Ministeriales, y otro de Presidencia del Gobierno, que modifica su propia estructura, con objeto de conseguir la máxima eficacia y racionalidad en la acción de la Administración General del Estado.

Se procede a la supresión de 33 altos cargos: una Secretaría General, dieciocho Direcciones Generales y catorce Organismos Autónomos con rango de Dirección General, al mismo tiempo que se crea una nueva Dirección General que viene a sustituir a las dos suprimidas en el Ministerio de Igualdad. Esa reducción, al margen de sus efectos sobre el ahorro público, permite abordar una racionalización de la estructura de los Departamentos ministeriales y de los Organismos Autónomos de ellos dependientes, clarificando las líneas de decisión política y reforzando los elementos de profesionalidad en la gestión administrativa.

Así, se ha optado por situar a Subdirectores Generales frente a los Organismos Autónomos afectados, caracterizados por sus funciones de gestión, y concentrar en cambio las tareas de dirección política que hasta entonces asumían en los órganos directivos del Ministerio del que dependen. Igualmente, se suprimen aquellas Direcciones Generales cuyas funciones se centran también en la gestión, asumiendo otros órganos directivos subsistentes las que tenían carácter de dirección política.

Las especiales responsabilidades de coordinación que lleva a cabo el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Coopera-

ción en el ejercicio de la Presidencia Española de la Unión Europea, recomiendan diferir la modificación orgánica en este departamento ministerial a una fecha posterior al 30 de junio de 2010. Por el mismo motivo, las modificaciones que este Real Decreto introduce en referencia a las Direcciones Generales vinculadas específicamente al ámbito internacional en los Ministerios de Justicia y de Educación, entrarán en vigor el 1 de julio.

Órganos suprimidos

Los órganos suprimidos en los distintos Departamentos ministeriales son los siguientes:

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO

Dirección General de Política Económica.

Dirección General de Infraestructuras y Seguimiento para Situaciones de Crisis.

Dirección del Departamento de Educación y Cultura.

MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA

Dirección General de Secretariado del Gobierno.

Dirección General del INAP.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Secretaría General de Financiación Territorial

Dirección General de Servicios y Coordinación Territorial

Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria.

MINISTERIO DE JUSTICIA

Dirección General de Cooperación Jurídica Internacional

Dirección General del Centro de Estudios Jurídicos

MINISTERIO DE DEFENSA

Dirección General de Comunicación de la Defensa

Dirección General del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas

MINISTERIO DEL INTERIOR

Dirección General de Personal y Servicios

Dirección General de Relaciones Informativas y Sociales

MINISTERIO DE FOMENTO

Dirección General de Planificación

Dirección General de Servicios

MINISTERIO DE EDUCACIÓN

Dirección General de Relaciones Internacionales

MINISTERIO DE TRABAJO E INMIGRACIÓN

Dirección General de Servicios

Dirección General del Instituto Social de la Marina

MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO

Dirección General para el Desarrollo de la Sociedad de la Información.

MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE, MEDIO RURAL Y MARINO

Las cinco Direcciones Generales de las Confederaciones Hidrográficas del Cantábrico, del Miño-Sil, del Segura, del Guadalquivir y Canales de Taibilla.

MINISTERIO DE CULTURA

Dirección General de la Biblioteca Nacional.

MINISTERIO DE SANIDAD Y POLÍTICA SOCIAL

Dirección General de Recursos Humanos y Servicios Económico-Presupuestaria.

Dirección General de Terapias Avanzadas y Trasplantes.

MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN

Dirección General del Instituto Geológico y Minero de España.

Dirección General del Instituto Español de Oceanografía.

Dirección General del Instituto Nacional y Tecnología Agraria y Alimentaria.

MINISTERIO DE IGUALDAD

Dirección General para la Igualdad en el Empleo.

Dirección General contra la Discriminación.

(Ambas quedan refundidas en la Dirección General por la Igualdad en el Empleo y contra la discriminación)

ACTUALIDAD

MINISTERIO DE JUSTICIA

EL MINISTRO DE JUSTICIA PRESENTÓ EL 27 DE ABRIL EL NUEVO PORTAL ELECTRÓNICO PARA SECRETARIOS JUDICIALES

El ministro de Justicia, Francisco Caamaño, presentó el martes, 27 de abril, el nuevo portal electrónico para secretarios judiciales, recogido en el Plan Estratégico para la Modernización del Sistema de Justicia 2009-2012.

Esta plataforma, de fácil navegación, está integrada en otras aplicaciones tecnológicas al servicio de la Administración de Justicia. Sus contenidos han sido diseñados para responder a las nuevas necesidades de información y comunicación de los secretarios judiciales, en la Nueva Oficina Judicial (NOJ).

EL CONGRESO APROBÓ EL 29 DE ABRIL EL NUEVO CÓDIGO PENAL

El Pleno del Congreso aprobó el jueves, 29 de abril, el Dictamen elaborado por la Comisión de Justicia sobre el Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que se remitirá al Senado.

El proyecto de ley fue aprobado por el Consejo de Ministros, a propuesta del mi-

nistro de Justicia, Francisco Caamaño, el 13 de noviembre de 2009.

El proyecto ha sido aprobado en la votación de conjunto, necesaria por tratarse de Ley Orgánica. Una vez aprobada por mayoría absoluta en el Pleno, donde fueron rechazadas todas las enmiendas propuestas por los grupos parlamentarios, el texto se remite al Senado, para continuar su tramitación parlamentaria.

COMIENZA LA IMPLANTACIÓN DE LA NUEVA OFICINA JUDICIAL

Su puesta en marcha, que será progresiva, agilizará y modernizará la Administración de Justicia y mejorará la calidad

El día 4 de mayo, entró en vigor la reforma de las leyes procesales (Ley 13/2009, de 3 de noviembre) para la implantación de la Nueva Oficina Judicial, que rompe con la configuración clásica de oficina o secretaría independiente y sin conexión con las demás para configurarse en dos unidades básicas de trabajo: la unidad procesal de apoyo directo y los distintos servicios comunes.

Se trata de una auténtica transformación funcional que, asimismo, incorporará las modernas tecnologías de la información y la comunicación.

La distribución de competencias entre jueces y tribunales y los secretarios judi-

ciales, a fin de dotar de seguridad jurídica al sistema, responde también a las recomendaciones del Consejo de Europa, que insta a descargar a los jueces del ejercicio de tareas no estrictamente jurisdiccionales.

Esta nueva distribución de competencias, realizada con el máximo respeto al ejercicio de la potestad jurisdiccional de jueces y tribunales, pretende descargar a éstos de toda tarea que puedan asumir perfectamente los secretarios judiciales. No afectará a los derechos de los ciudadanos, sino que agilizará la Administración de Justicia y mejorará la calidad del servicio público que se presta

Como medidas concretas y más significativas figuran las siguientes:

Grabación de las vistas (sustitución de la presencia del secretario judicial en la Sala por la grabación de la vista o del juicio)

Se prevé la utilización de la firma electrónica reconocida u otro sistema de seguridad en la grabación de las vistas, audiencias y comparencias, de forma que quede garantizada la autenticidad e integridad de lo grabado. En este sentido, se establece que el documento electrónico que contenga la grabación, siempre que incorpore la firma electrónica reconocida del Secretario judicial, constituirá el acta a todos los efectos.

Agenda programada de señalamientos

Se introduce una nueva regulación relativa a los señalamientos de toda clase de vistas. El señalamiento se verificará teniendo en cuenta siempre los criterios que el presidente de la Sala o de la Sección o el titular del órgano judicial indiquen a los secretarios judiciales en lo concerniente tanto a su organización general del trabajo como a la duración aproximada de la vista en concreto, según hayan podido determinar una vez estudiado el asunto o pleito de que se trate.

Se pretende así optimizar la utilización de las Salas de vistas.

Comunicaciones tecnológicas: Nuevas tecnologías en actos de comunicación

Para continuar con el proceso de modernización tecnológica de la Administración de Justicia se introduce la posibilidad de que la publicidad en los boletines oficiales sea sustituida, en los términos que reglamentariamente se determinen, por la utilización de medios telemáticos, informáticos o electrónicos.

Subastas electrónicas

Se modifica la regulación de las subastas judiciales para permitir que bajo la dirección del secretario judicial puedan efectuarse pujas electrónicas, siempre que se cuente con los medios técnicos para ello. De esta manera, la participación en las subastas judiciales podrá realizarse a través de internet, sin requerir la presencia física obligatoria de los

intervenientes en una Sala. Con ello, además, se evita la discriminación, puesto que hay más participación, se fomentan la transparencia y la publicidad, se obtienen mejores precios y se evitan las prácticas de colusión, es decir, el pacto entre dos personas para perjudicar a terceros.

Reforzamiento del papel del secretario judicial en el procedimiento

Se concretan las competencias procesales del Cuerpo de Secretarios Judiciales, configurado como un cuerpo superior jurídico del Estado, de modo que, salvo los supuestos en que una toma de decisión procesal pudiera afectar a la función estrictamente jurisdiccional, se ha optado por atribuir la competencia del trámite de que se trate al secretario judicial. De este modo, se garantiza que el juez o tribunal pueda concentrar sus esfuerzos en la labor que le atribuyen la Constitución y las leyes como función propia y exclusiva: juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

De este modo se aligerará de carga a jueces y magistrados para que puedan dar respuesta más rápida a los conflictos. En particular, en materia de ejecución civil los secretarios judiciales llevarán a efecto la ejecución, salvo aquellas competencias que exceptúen las leyes procesales por estar reservadas a jueces y magistrados.

Ampliación del proceso monitorio

El procedimiento establecido por la Ley de Enjuiciamiento Civil para luchar contra la morosidad eleva su cuantía de 30.000 a 250.000 euros. La decisión de aumentar la cuantía de los créditos exigibles mediante el monitorio continúa la estela de prudencia iniciada por el legislador de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7 de enero, en el sentido

de que no se suprime el límite cuantitativo para las pretensiones que se hacen valer por este procedimiento, aunque no se desconoce que ésta es la línea seguida a nivel europeo, como ocurre con el proceso monitorio europeo, regulado por el Reglamento (CE) 1896/2006, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, por el que se Establece un Proceso Monitorio Europeo.

Proceso técnico de adaptación

El sistema informático de los órganos judiciales dependientes del Ministerio de Justicia comenzó a ser sustituido el pasado viernes por uno nuevo, mucho más completo y eficaz, llamado Minerva Noj, por lo que el Ministerio ha establecido un detallado plan ante cualquier contingencia que pudiera presentarse.

CRÓNICA

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

SECRETARÍA GENERAL

ACUERDO de la Secretaría General del Consejo General del Poder Judicial, de 16 de abril de 2010, por el que se anuncia el procedimiento abierto para la suscripción de una póliza colectiva de seguro de accidentes para el personal que presta sus servicios en el Consejo General del Poder Judicial. (Publicado en el «BOE»núm. 101 de 27 de abril de 2010.)

ACUERDO de la Secretaría General del Consejo General del Poder Judicial, de 9 de abril de 2010, por el que se anuncia el procedimiento abierto, sujeto a

regulación armonizada, para la contratación del servicio de datos en movilidad para los miembros de la carrera judicial. (Publicado en el «BOE»núm. 103 de 29 de abril de 2010.)

ACUERDO de la Secretaría General del Consejo General del Poder Judicial, de 20 de abril de 2010, por el que se anuncia el procedimiento abierto, sujeto a regulación armonizada, para los trabajos de consultoría necesarios para la elaboración de un Plan de Sistemas de Información para el Consejo General del Poder Judicial. (Publicado en el «BOE»núm. 107 de 3 de mayo de 2010.)

MINISTERIO DE JUSTICIA

SUBSECRETARÍA

ANUNCIO de la Junta de Contratación por el que se adjudica definitivamente el contrato de servicio de organización de una reunión los días 19 a 21 de mayo de 2010. (Publicado en el «BOE»núm. 97 de 22 de abril de 2010.)

ANUNCIO de la Junta de Contratación por el que se adjudica definitivamente el contrato de un servicio de vigilancia y control de accesos en edificios judiciales adscritos a diversas Gerencias Territoriales (14 lotes). (Publicado en el «BOE»núm. 97 de 22 de abril de 2010.)



BOLETÍN DE INFORMACIÓN

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

ÍNDICE GENERAL

	<u>Páginas</u>
Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública	5
Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996; y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado	350

ORDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública

(«BOE» núm. 102, de 28 de abril)

El Plan General de Contabilidad Pública aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994 (PGCP'94), ha sido el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas. Este plan contable tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las Administraciones Públicas.

La Orden que aprobó el PGCP'94 estableció que se debía aplicar obligatoriamente por las Administraciones Públicas estatales a partir del 1 de enero de 1995. Mediante Resoluciones de la Intervención General de la Administración del Estado se aprobaron con posterioridad adaptaciones concretas a la Administración General del Estado, a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, a algunos Organismos Autónomos y a otras entidades que deben aplicar el PGCP'94.

Por lo que afecta a las Entidades Locales, de acuerdo con el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la competencia para aprobar el Plan General de Contabilidad, que debe ser conforme al Plan General de Contabilidad Pública, le corresponde al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda). Mediante las Órdenes EHA/4041/2004, EHA/4042/2004 y EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, se aprobaron las Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local, que tuvieron como objetivo fundamental adaptar los criterios contables para las entidades locales a los principios recogidos en el PGCP'94 y que sustituyeron a las Instrucciones de Contabilidad aprobadas en el año 1990.

Todas las reformas de la contabilidad pública realizadas en nuestro país han pretendido alcanzar el objetivo de la normalización contable. Este objetivo ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas sometidas al PGCP; en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables a las empresas y, por último, se han tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales.

En el ámbito de las normas internacionales, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la elaboración de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB, «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público». Aunque en el ámbito de la contabilidad pública no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a aplicar las NIC-SP, por parte de la IFAC se recomienda su adopción, con el fin de lograr una

información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

Con la aprobación de este Plan General de Contabilidad Pública se pretende alcanzar varios objetivos:

En primer lugar, aunque las NIC-SP no tienen carácter obligatorio, como sucede en algunos casos en el ámbito de las empresas con las NIC-NIIF, se ha considerado conveniente adaptar el Plan General de Contabilidad Pública a dichas normas, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español.

En segundo lugar, la reforma mercantil en materia contable operada recientemente en nuestro país a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y el desarrollo reglamentario posterior mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad para la Pequeña y Mediana Empresa, hacen necesario modificar el PGCP'94. Para conseguir la normalización contable con el Plan de Contabilidad aplicable a las empresas, en la misma línea que la seguida con el PGCP'94, se ha tomado como modelo el Plan General de Contabilidad para la empresa, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

En tercer lugar, la experiencia en la aplicación del PGCP'94, las exigencias crecientes para mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, han traído consigo la necesidad de incluir en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones. En este contexto, se han incluido por primera vez en las cuentas anuales del sector público información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

Por todo ello y, con el objetivo de continuar con el proceso de normalización contable señalado, la Intervención General de la Administración del Estado inició el proceso de modificación del PGCP'94 mediante la elaboración de un borrador de Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las NIC-SP. A estos efectos, se creó un grupo de trabajo integrado por representantes de la Administración Estatal, Autonómica y Local y del ámbito académico, con el objetivo de analizar y debatir las propuestas de modificación al contenido de dicho borrador.

El Plan que ahora se aprueba sustituye al aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, y de acuerdo con lo previsto en el artículo único de esta orden, se aprueba con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas. Este artículo establece que será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal. Por lo que afecta a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social, la aplicación de este Plan requiere la elaboración por la Intervención General de la Seguridad Social de una adaptación del Plan General de Contabilidad Pública para su aprobación por la Intervención General de la Administración del Estado.

La disposición adicional única de la presente orden establece que la utilización en el ámbito del sector público administrativo estatal del modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración 2.ª del Plan General de Contabilidad Pública para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones

inmobiliarias e inmovilizado intangible requiere una autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

La disposición transitoria primera contiene las reglas generales para la transición al Plan General de Contabilidad Pública en el primer ejercicio de su aplicación. Por lo que afecta a la valoración de los elementos patrimoniales, con una idea de simplificación, se mantiene, con carácter general, la valoración existente a dicha fecha, con las excepciones recogidas en la disposición transitoria segunda. La contrapartida de los ajustes realizados será la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», con las excepciones previstas en la disposición transitoria segunda.

En la disposición transitoria segunda se recogen las reglas para la valoración y registro de determinadas partidas cuyos criterios de registro y reconocimiento sufren cambios en el Plan General de Contabilidad Pública, como son las infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico existentes con anterioridad a su entrada en vigor, determinados activos y pasivos financieros y las inversiones realizadas por la entidad en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo o asociadas. Esta disposición recoge también el traspaso de las cuentas que afectan al patrimonio recibido y entregado en cesión y en adscripción, y al patrimonio entregado al uso general.

La disposición transitoria tercera contiene la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública. Así, con la finalidad de facilitar su elaboración, se establece que no se van a reflejar en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras del ejercicio o ejercicios anteriores, sin perjuicio de que en la memoria de dichas cuentas se reflejen el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio anterior. Asimismo, en la memoria de estas cuentas anuales se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

La disposición transitoria cuarta regula la vigencia de las adaptaciones del PGCP'94 aplicables a las entidades del sector público administrativo estatal en todo aquello que no se oponga a lo establecido en la presente orden.

La disposición derogatoria única, establece la derogación de todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente orden, derogando expresamente la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

La disposición final única establece la entrada en vigor de la presente orden el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. No obstante, para las entidades del sector público administrativo estatal, será aplicable a partir del 1 de enero de 2011, sin perjuicio de lo establecido en el artículo único para las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.

El Plan General de Contabilidad Pública, que se aprueba por esta orden, se estructura en cinco partes que van precedidas de una introducción en la que se explican las características fundamentales del Plan General de Contabilidad Pública y las principales diferencias con respecto al PGCP'94.

La primera parte, marco conceptual de la contabilidad pública, recoge los documentos que integran las cuentas anuales, los principios contables públicos, los requisitos de la información contable, las definiciones de los elementos de las cuentas anuales y los criterios generales de registro y de valoración de los mismos, que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Este marco conceptual armoniza los conceptos contables básicos y constituye el soporte para el análisis y la interpretación de las normas contables.

La segunda parte, normas de reconocimiento y valoración, contiene el desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual. En ella se recogen los criterios de registro y valoración aplicables a diversos elementos patrimoniales.

La tercera parte, cuentas anuales, incluye las normas de elaboración de dichas cuentas, en las que se recogen las reglas que afectan a su formulación, así como las normas aclaratorias a cada uno de los documentos que las integran. Las cuentas anuales de las entidades deberán adaptarse a los modelos establecidos en esta parte del Plan General de Contabilidad Pública. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria son los documentos que integran dichas cuentas anuales.

La cuarta parte, cuadro de cuentas, contiene los grupos, subgrupos y cuentas, manteniendo la clasificación decimal del PGCP'94. Las cuentas de los grupos 1 a 5 contienen las cuentas de balance, los grupos 6 y 7 las de gestión y demás componentes del resultado. Se han incorporado dos nuevos grupos, el 8 y el 9, para incluir los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, respectivamente. Como novedad hay que resaltar la supresión del carácter obligatorio de las cuentas de control presupuestario del grupo 0 (cuentas que reflejan respecto a los créditos para gastos y a las previsiones de ingresos que figuran en el presupuesto, así como respecto a los anticipos de tesorería, las fases que preceden al reconocimiento de la obligación o del derecho), ya que estas operaciones no tienen efectos de carácter económico patrimonial, sin perjuicio de que se registren por partida simple en la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto y se facilite la correspondiente información en las cuentas anuales.

La quinta parte, definiciones y relaciones contables, incluye las de los grupos, subgrupos y cuentas previstas en la cuarta parte. Las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar todas las posibilidades que las mismas admiten.

La aprobación de esta orden se realiza a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con las competencias que a dicho Centro Directivo le otorga el artículo 125.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en materia contable atribuida al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda) por esta Ley y proponer a éste la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública.

El artículo 124.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, atribuye al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, la competencia para aprobar el Plan General de Contabilidad Pública, en el que se recogerán y desarrollarán los principios contables públicos.

En su virtud, de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo único. Aprobación del Plan General de Contabilidad Pública.

Se aprueba, con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, el Plan General de Contabilidad Pública, cuyo texto se inserta a continuación.

El Plan General de Contabilidad Pública será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal.

No obstante, la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública en el ámbito de la Seguridad Social requerirá su previa adaptación. De acuerdo con lo previsto en el artículo 125.3.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, corresponde a la Intervención General de la Seguridad Social elaborar la adaptación de dicho Plan a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social y someterlo para su aprobación a la Intervención General de la Administración del Estado.

Disposición adicional única. Aplicación del modelo de revalorización para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible en el sector público administrativo estatal.

En el ámbito del sector público administrativo estatal, la utilización del modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración 2.^a, «Inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad Pública para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible precisará autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

Disposición transitoria primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, en el primer ejercicio de su aplicación.

1. La aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, en la fecha de apertura del primer ejercicio de su aplicación, se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio en el que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad Pública, utilizando las mismas cuentas que en el asiento de cierre del ejercicio anterior, se ajustará dicho asiento de apertura con el fin de que a dicha fecha queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad Pública y se den de baja todas las partidas (todos los activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo.

No obstante, las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y los bienes del patrimonio histórico existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública, pero no activadas en virtud de lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública anterior, podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.

b) Asimismo, a dicha fecha se deberán efectuar las reclasificaciones de los elementos patrimoniales que corresponda, de acuerdo con las definiciones y los criterios contables incluidos en el Plan General de Contabilidad Pública.

2. Una vez efectuados los ajustes a que se refiere el apartado anterior, se mantendrá la valoración de todos los elementos patrimoniales, con las excepciones de la disposición transitoria siguiente.

A partir de dicha fecha las operaciones que afecten a los elementos patrimoniales referidos se efectuarán aplicando los criterios y normas del Plan General de Contabilidad Pública.

3. La contrapartida de los ajustes referidos en los apartados 1 y 2 anteriores será la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», con las excepciones previstas en la disposición transitoria segunda.

Disposición transitoria segunda. *Reglas específicas para la valoración y registro de determinadas partidas.*

A los efectos de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria primera, para la valoración inicial de las partidas que se relacionan en esta disposición se tendrán en cuenta las siguientes reglas especiales:

a) Patrimonio recibido en adscripción. El saldo de la cuenta representativa en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del patrimonio recibido en adscripción se saldará contra la cuenta 100, «Patrimonio», a través de la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos».

b) Patrimonio entregado en adscripción y patrimonio entregado al uso general. El saldo de las cuentas representativas del patrimonio entregado en adscripción y del patrimonio entregado al uso general en el anterior Plan General de Contabilidad Pública se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

c) Patrimonio entregado en cesión. El saldo de la cuenta representativa del patrimonio entregado en cesión se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

d) Patrimonio recibido en cesión. El saldo de la cuenta representativa en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del patrimonio recibido en cesión se saldará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el importe de la amortización acumulada correspondiente a los bienes recibidos en cesión que sean amortizables y contra la cuenta 130, «Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», por el saldo restante de la cuenta.

e) Infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico. Cuando la entidad opte por la incorporación en el balance inicial de las infraestructuras, inversiones militares especializadas o los bienes del patrimonio histórico adquiridas o construidas con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública y no activadas, se darán de alta por su valor razonable a dicha fecha, siempre y cuando no pudiera establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original e importes posteriores susceptibles de activación, con abono a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

f) Activos y pasivos financieros.

De acuerdo con la disposición transitoria primera, las cuentas en las que se hayan registrado los gastos a distribuir, o en su caso, los ingresos a distribuir, del endeudamiento se saldarán contra las cuentas representativas de las correspondientes deudas. Además, los activos y pasivos financieros se clasificarán a la fecha de la apertura, en las categorías que correspondan de las previstas en las normas de reconocimiento y valoración 8.^ª2 y 9.^ª2, teniendo en cuenta la situación y expectativas existentes a dicha fecha.

Los instrumentos financieros derivados se clasificarán en las categorías de «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados» o «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», según corresponda, a menos que se designen como instrumentos de cobertura y ésta cumpla los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

Asimismo para el cálculo del tipo de interés efectivo se tomará como fecha inicial de referencia la fecha de apertura del primer ejercicio de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

Los activos y pasivos financieros que se clasifiquen en las categorías de «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados» y «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», se valorarán por su valor razonable en la fecha del balance de apertura. Las diferencias que se produzcan como consecuencia de estas valoraciones se imputarán a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Los activos financieros que se clasifiquen como «Activos financieros disponibles para la venta» se valorarán igualmente por su valor razonable en la fecha del balance de apertura. Las diferencias que surjan de esta valoración se imputarán a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

El resto de activos y pasivos financieros, se valorarán por su valor contable al cierre del último ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública anterior, salvo las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas que se valorarán conforme lo previsto en el apartado g) siguiente.

g) Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública.

Las inversiones realizadas por la entidad en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo o asociadas con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública se valorarán, en aquellos casos en los que no pueda establecerse el valor contable correspondiente a su coste, por el valor recuperable de las mismas el primer día de la aplicación del citado Plan, para cuya determinación, salvo mejor evidencia, se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, dándose de alta contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

h) Coberturas contables.

Los instrumentos financieros derivados que se designen en la fecha de la apertura como instrumentos de cobertura, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado 5.1 de la norma de reconocimiento y valoración 10.^a, «Coberturas contables». La diferencia que pudiera existir entre dicho valor y el valor contable por el que figuren en el balance de cierre del último ejercicio anterior a la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública se imputará a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Los activos o pasivos financieros que se hayan designado partidas cubiertas se valorarán en el balance de apertura según los criterios señalados en el punto f) anterior, según la categoría en la que se clasifiquen.

i) Provisiones por obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, se calcularán y contabilizarán por el valor actual

que tengan a la fecha del balance de apertura contra la cuenta representativa del bien.

Disposición transitoria tercera. *Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública.*

Las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad Pública se deberán elaborar con los siguientes criterios:

1. No se reflejarán en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales se reflejarán el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

2. Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Disposición transitoria cuarta. *Desarrollos normativos anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública.*

Las adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública anterior y otras disposiciones de desarrollo contable aplicables a las entidades del sector público administrativo estatal en vigor a la fecha de publicación de esta orden, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo establecido en la misma hasta que, en su caso, se aprueben las nuevas adaptaciones o disposiciones de desarrollo.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente orden.

Queda derogada expresamente la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, será aplicable, para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, a partir del 1 de enero de 2011, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo único de esta orden respecto a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.

Madrid, 13 de abril de 2010.—La Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, *Elena Salgado Méndez*.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

ANEXOS

INTRODUCCIÓN

El Plan General de Contabilidad Pública, que se aprobó mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994 (en adelante, PGCP'94), ha continuado la línea iniciada con el primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981 para el logro de la normalización contable en el ámbito de las administraciones públicas y con la contabilidad empresarial. El PGCP'94 tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las administraciones públicas.

Como antecedentes del PGCP'94 y, entre las actividades que se desarrollaron dentro del proceso de reforma de la contabilidad pública, es preciso señalar la elaboración de Documentos de principios contables públicos por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. Esta Comisión se creó en el año 1990, a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE), estando integrada por un amplio elenco de profesionales de la contabilidad y representantes del mundo académico y de la administración pública, en sus tres niveles: estatal, autonómico y local, con el cometido de elaborar Documentos de principios contables públicos, con el carácter de recomendaciones, que inspirasen la normativa contable. Fruto del trabajo de esta Comisión fue la elaboración de los Documentos que recogen los principios y criterios contables a aplicar, entre otros, a los derechos, obligaciones, endeudamiento, transferencias y subvenciones, así como los requisitos de la información económico-financiera, constituyendo un marco conceptual de la contabilidad pública.

Como consecuencia de los criterios contables recogidos en los citados Documentos de principios contables públicos, se consideró necesario elaborar un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, aprobándose el PGCP'94 como Plan contable marco para todas las administraciones públicas, que se aplicó de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 1995 por las administraciones públicas estatales. En la actualidad, este PGCP'94 es aplicado por todas las entidades de la Administración Estatal y Local que aplican principios de contabilidad pública. En la Administración Local, mediante tres Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de noviembre de 2004, se aprobaron las Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local, que tuvieron como objetivo fundamental adaptar los criterios contables para las entidades locales a los principios recogidos en el PGCP'94, que por exigencia del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, deben ser conformes al citado PGCP'94. En las Comunidades Autónomas, aunque estas tienen competencias para determinar su régimen contable, se ha seguido también una tendencia general de normalización, aplicando directamente el PGCP'94 o un plan propio pero armonizado con dicho plan.

A partir del año 2003, la IGAE, a través de la Comisión de Contabilidad Pública, sucesora de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, ha continuado los trabajos de elaboración de estudios de contabilidad pública, y hasta la fecha actual se han aprobado los siguientes Documentos:

– «Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas», en el año 2004. Recoge un marco conceptual y metodológico para la im-

plantación de un sistema de contabilidad analítica en las entidades del sector público.

– «Consolidación de cuentas anuales del sector público», en el año 2006. Establece un conjunto de criterios generales que pueden servir como marco de referencia para la elaboración de cuentas consolidadas por las diferentes administraciones públicas españolas.

– «Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público», en el año 2007. Recoge los conceptos teóricos, clases de indicadores y el procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión, así como la utilidad de la información que proporcionan estos indicadores en el marco de la gestión pública.

En el ámbito empresarial, en los últimos años la principal novedad en el proceso normalizador se produce con la aprobación del Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC-NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Por aplicación del citado Reglamento, desde el 1 de enero de 2005 las sociedades cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro, deben aplicar las citadas NIC-NIIF en las cuentas consolidadas. Por lo que afecta al resto de sociedades, los Estados miembros pueden permitir o requerir a dichas sociedades que elaboren sus cuentas anuales o consolidadas de conformidad con las NIC-NIIF.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada para avanzar en este proceso de convergencia internacional, autorizando al Gobierno en su disposición final primera a aprobar el Plan General de Contabilidad para las empresas.

Esta reforma de la legislación básica contable, implicó la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, como desarrollo básico y fundamental. El Plan General de Contabilidad para las empresas (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de Noviembre, ambos en vigor desde el 1 de enero de 2008.

Paralelamente, por lo que afecta a la reforma contable en el sector público, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la aparición de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público» (inicialmente Comité del Sector Público). Las NIC-SP están basadas en las NIC-NIIF, con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las administraciones públicas de los diferentes países. Las NIC-SP son normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del sector público diferentes de las empresas públicas.

En relación con las NIC-SP, es preciso destacar que no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a su aplicación, como sí ocurre en el ámbito empresarial con las NIC-NIIF aprobadas por el Reglamento de la Comisión Europea; no obstante, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

Cabe señalar que la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó en junio de 2006 la decisión de introducir las NIC-SP en un plazo no superior al año 2010, lo que permitirá elevar la calidad de los informes financieros con los correspondientes beneficios en los ámbitos del buen gobierno, la rendición de cuentas y la transparencia.

En nuestro país, la reforma de la contabilidad pública que se inició a principios de los años 80 y todas las reformas posteriores de la misma han pretendido alcanzar el objetivo de normalización contable. Este proceso ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas administraciones públicas; en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables a las empresas y, por último, se ha tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales, en particular, las NIC-SP emitidas por la IFAC.

Por todo ello, y con el objetivo de continuar con el proceso de normalización contable señalado, la IGAE inició el proceso de modificación del PGCP'94, constituyendo un grupo de trabajo en el que han estado representadas las instituciones y colectivos relacionados con la contabilidad. En particular, el Grupo de Trabajo ha estado compuesto por representantes de la IGAE; de las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas; de la Intervención General de la Seguridad Social; de órganos con competencias contables de las Entidades Locales; de la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda; del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas así como representantes del ámbito académico.

El Plan General de Contabilidad Pública ha sido elaborado por la IGAE, presentándolo al citado grupo de trabajo en el que se han analizado y debatido las propuestas de modificación. Una vez consensuado su contenido fue presentado a la Comisión de Contabilidad Pública, para su discusión y aprobación en la reunión celebrada el día 17 de Noviembre de 2008.

Este Plan General de Contabilidad Pública se concibe como un plan marco aplicable a todas las administraciones públicas que tiene como objetivos:

En primer lugar, aunque como ya se indicó anteriormente, las NIC-SP no tienen carácter obligatorio, se ha adaptado el Plan General de Contabilidad Pública a las NIC-SP emitidas por la IFAC, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable. Con la adaptación a las NIC-SP se mejora la calidad de la información contable, incluyendo información para apoyar la toma de decisiones de gestión y de los usuarios externos y facilitar una adecuada rendición de cuentas. También se logra una mejora en la comparabilidad de la información, aplicando unos criterios contables normalizados para operaciones que son similares en los diferentes países, incrementando, por tanto, la transparencia de la información contable.

Por otro lado, para conseguir la normalización contable con el PGC, en la misma línea que la seguida con el PGCP'94, se ha tomado como modelo el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

Otro objetivo que se ha pretendido con este Plan General de Contabilidad Pública es incrementar la información proporcionada por las cuentas del PGCP'94. Para las entidades que aplican el PGCP'94, el resultado de la cuenta económico patrimonial no constituye un indicador suficiente para evaluar la gestión, como sucede en el ámbito de las empresas; la información financiera y presupuestaria debe ser complementada con información adicional que permita apoyar la adopción de decisiones para la gestión. En esta línea, se ha incluido por primera vez en la memoria de las

cuentas anuales información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que contribuirán a mejorar la calidad de la información contable en el sector público.

Por último en relación con la interpretación del contenido de este Plan General de Contabilidad Pública, hay que señalar que no existe una aplicación directa de las NIC-SP, y ello sin perjuicio de que se configuren como un referente de toda futura disposición normativa que se incorpore a la contabilidad pública.

Por otro lado, cabe destacar que los Documentos de principios contables públicos aprobados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que constituyeron el marco conceptual del PGCP'94, se podrán seguir aplicando en aquellos aspectos que no se opongan a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública presenta la siguiente estructura y se divide en las siguientes partes:

- Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad pública.
- Segunda parte: Normas de reconocimiento y valoración.
- Tercera parte: Cuentas anuales.
- Cuarta parte: Cuadro de cuentas.
- Quinta parte: Definiciones y relaciones contables.

Primera parte

El marco conceptual de la contabilidad pública constituye una novedad importante y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel. Este marco conceptual sustituye y amplía la primera parte del PGCP'94, y contiene seis apartados: 1.º Imagen fiel de las cuentas anuales; 2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales; 3.º Principios contables; 4.º Elementos de las cuentas anuales; 5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales; 6.º Criterios de valoración.

En su redacción se ha tomado como marco de referencia la NIC-SP n.º 1: «Presentación de estados financieros»; el marco conceptual del IASB, con las características específicas del sector público; los Documentos de principios contables públicos y el marco conceptual de la contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

El objetivo de las cuentas anuales, sigue siendo, como en el PGCP'94, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Se introducen para ello dos documentos nuevos en las cuentas anuales: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Como novedad, se señala que al efecto de conseguir la imagen fiel a la que deben conducir las cuentas anuales, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Constituye un ejemplo de esta regla la contabilización del arrendamiento financiero, en el que la forma jurídica de una transacción puede tener una apariencia diferente del auténtico fondo económico, de tal manera, que si se siguieran únicamente las características derivadas de la forma jurídica, no reflejarían las cuentas anuales la imagen fiel de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos de: claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. La mayor parte de estos requisitos de la información figuraban ya enunciados en la introducción del PGCP'94, y todos ellos se han incluido en el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad Pública pasando, por tanto, a ser obligatorios.

Entre los requisitos de la información de las cuentas anuales cabe destacar el de la fiabilidad, recogido en la NIC-SP 1. La información es fiable cuando esta libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que la información sea completa y objetiva, que prevalezca el fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica y que se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

Los principios contables se presentan agrupados, distinguiendo por un lado los de carácter económico patrimonial (gestión continuada, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación, e importancia relativa) y por otro lado, los de carácter presupuestario (imputación presupuestaria, y desafectación). Los antiguos principios contables de precio de adquisición, de correlación de ingresos y gastos, de registro y de entidad contable, que figuraban en el PGCP'94, pierden su carácter de principios contables en este nuevo Plan General de Contabilidad Pública, si bien aparecen incluidos en otras partes del marco conceptual. Así, la correlación de ingresos y gastos y de registro pasan al apartado 5.º de criterios de registro o reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, el principio de entidad contable pasa al apartado 1.º de imagen fiel, y el principio del precio de adquisición se incluye en el apartado 6.º, como un criterio de valoración más de los que figuran relacionados en este apartado.

Por lo que afecta al principio de prudencia, aunque en la NIC-SP 1 figura entre las características cualitativas de la información financiera, se ha incluido entre los principios contables, con el fin de lograr una homogeneidad con el PGC.

El principio de devengo se enuncia de forma más general, refiriéndose no sólo a los ingresos y gastos, sino también a los activos, pasivos y patrimonio neto, abarcando, por tanto este principio, a todas las operaciones de la entidad.

Una novedad a señalar, es la desaparición de la jerarquía de los principios contables, debiendo prevalecer, en casos de conflicto, el principio que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

La definición de los elementos de las cuentas anuales (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, ingresos y gastos presupuestarios y cobros y pagos), en el apartado 4.ª del marco conceptual, constituye otra novedad a resaltar.

Por lo que afecta a los activos, además de tener el control económico de los mismos, tiene que ser probable que la entidad obtenga en un futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. Se distingue, por tanto, entre los activos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo portadores de «rendimientos económicos futuros» y activos empleados para suministrar bienes y servicios portadores de un potencial de servicio, que se trata de activos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad. Una de las consecuencias de la definición de los activos, es la desaparición de los conocidos en la anterior regulación como «activos ficticios», como los gastos a distribuir en varios ejercicios, que no reúnen los requisitos de activo en el Plan General de Contabilidad Pública.

Los pasivos se definen como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. Entre los pasivos se incluyen las provisiones. La actual provisión para grandes reparaciones no reúne la definición de pasivo, por lo que en el Plan General de Contabilidad Pública se contabiliza como una sustitución. Hay que resaltar como novedad, que de la propia definición de los pasivos como «obligaciones actuales», se deriva la necesidad, con carácter general, de actualizar su valor.

En relación con las definiciones de ingresos y gastos, constituye una novedad importante la provisión de que determinados ingresos y gastos se contabilicen directamente en el patrimonio neto, sin perjuicio, en su caso, de su posterior imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública no se identifica el concepto de ingreso con el componente positivo de la cuenta del resultado económico patrimonial, como sucedía en el PGCP'94. Tal es el caso, por ejemplo, de la valoración por el valor razonable de determinados activos, ya que mientras permanecen en balance y no se deterioran, el incremento por su valor razonable se imputa en una cuenta específica de patrimonio neto, o el de las subvenciones recibidas, que se contabilizan, con carácter general, como ingresos en una partida específica de patrimonio neto, imputándose con posterioridad al resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad. Una consecuencia de esta nueva categoría de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto, es la necesidad de recoger en un nuevo estado de las cuentas anuales: «estado de cambios en el patrimonio neto», además de otras operaciones, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

En el apartado 5.º del marco conceptual «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», se recogen las condiciones que deben cumplir para su reconocimiento en dichas cuentas. Así, las condiciones que deben darse para que los activos se reconozcan en balance son, además de cumplir las definiciones del apartado 4.º anterior, que sea probable la obtención de rendimientos económicos o un potencial de servicio y que la valoración sea fiable. Por su parte, los pasivos se reconocerán cuando se considere probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, se entreguen o cedan recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio, y que su valor se pueda determinar con fiabilidad. Respecto a los ingresos y gastos, la fiabilidad en la valoración o estimación de los mismos es un requisito necesario para reconocerlos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto. Por lo que afecta a los activos y pasivos, gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los actos de reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En todo caso, al menos, a la fecha de cierre, aunque no hayan sido dictados dichos actos, se reconocerán 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 el PGCP'94, esta última referencia sólo se realizaba respecto a los gastos efectivamente realizados por la entidad.

Los criterios de valoración recogidos en el apartado 6.º del marco conceptual, son desarrollados posteriormente en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del Plan General de Contabilidad Pública, y la principal novedad es la incorporación del valor razonable, que se utiliza para la valoración de determinados activos y pasivos. En la valoración posterior del inmovilizado material y otros activos, se puede optar por utilizar el modelo de la revalorización, en sintonía con lo estable-

cido en la NIC-SP 17, «Propiedades, Planta y Equipo» (p.39). En la contabilidad pública, la adopción de este criterio de valoración no está condicionado, como sucede en el ámbito empresarial, por la regulación tributaria, o por evitar el posible reparto de ingresos no realizados. En cualquier caso, el valor razonable tiene que estar referido a un valor de mercado fiable.

En relación con el valor residual de un activo, se destaca la diferencia entre vida útil y vida económica de un activo, ya que la primera hace mención a un concepto subjetivo del activo, en cuanto al periodo de utilización del mismo por la entidad, mientras que la vida económica es un concepto objetivo, relacionándolo con el periodo durante el cual el activo se espera que sea utilizable por uno o más usuarios.

Otro concepto que no se definía en el PGCP'94 es el valor realizable neto de un activo, que se define como el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado de manera natural o no forzada, deduciendo los costes necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Hay que mencionar también el valor en uso, que se define de forma diferente para los activos que incorporan rendimientos económicos futuros que para los activos portadores de potencial de servicio. Para los primeros, se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso enajenación, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo. Para los activos portadores de potencial de servicio, el valor en uso se define como el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, estableciéndose que su determinación se realizará por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste para reflejar el uso ya efectuado del activo.

Otra novedad que hay que señalar es la definición del importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. Este importe recuperable se utiliza para calcular el deterioro del inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias.

Por último, se incluye la definición del coste amortizado de un activo o pasivo financiero, que se utiliza en la valoración de créditos y débitos, que es el valor actual de los mismos utilizando para su actualización el tipo de interés efectivo. El coste amortizado es el importe al que inicialmente fue valorado un activo o pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, menos cualquier reducción de valor por deterioro en el caso de los activos financieros. El tipo de interés efectivo es el tipo que iguala el valor contable del activo o pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo. Una de las consecuencias de este cambio en el criterio de valoración de las deudas es la desaparición de los «gastos a distribuir en varios ejercicios», ya que con la nueva valoración al coste amortizado, los rendimientos implícitos pasan a devengarse y reconocerse como mayor valor de la deuda a lo largo de la vida de la misma utilizando el tipo de interés efectivo.

Segunda parte

Comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual. Estas normas son más amplias que las contenidas en la

quinta parte «normas de valoración» del PGCP'94 y en ellas se incluyen criterios aplicables a diversos elementos patrimoniales.

Como novedad, en el inmovilizado material se incorpora en el precio de adquisición el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

Se permite, al igual que en el PGCP'94, la activación de los gastos financieros, pero se exigen unos mayores requisitos y condiciones para su activación.

En relación con el coste de producción, el tratamiento contable es el que estaba recogido en el PGCP'94, aunque se ha concretado algo más el proceso de distribución de los costes indirectos.

Como se ha comentado con anterioridad, hay que destacar como novedad la admisión en la valoración posterior del inmovilizado material del valor razonable, que está en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable sea poco significativo respecto a su valor real. Además, se han establecido unas cautelas respecto a la utilización de dicho valor razonable, ya que solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Por lo que afecta a las permutas, se distinguen dos casos en función de si los activos intercambiados son o no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

El tratamiento contable de las provisiones para grandes reparaciones también experimenta un cambio respecto al PGCP'94. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales, y si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar, contabilizándose como una sustitución, dando de baja cualquier importe procedente de una gran reparación que pudiera permanecer en el valor contable del inmovilizado. Estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación o inspección general.

Por lo que afecta a las amortizaciones, señalar como novedad, que se permite la amortización del coste del terreno cuando incluya costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, amortizándose esa porción del terreno a lo largo del período en el que se obtengan los rendimientos económicos o el potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos.

En la norma se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material, pudiendo utilizarse, entre otros, el método de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas.

Hay que hacer mención a las correcciones valorativas por deterioro de valor que implican cambios con respecto al PGCP'94. Se determina, con carácter general, como la cantidad que exceda el valor contable a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa. Se entiende por importe recuperable el mayor entre el valor razonable menos sus costes de venta y su valor en uso. La determinación de este último valor, será diferente según se trate de activos portadores de rendimientos eco-

nómicos o de potencial de servicio. La norma recoge las circunstancias que deberán tenerse en cuenta por la entidad al cierre del ejercicio para evaluar si existe algún indicio de deterioro.

Respecto al registro de los casos particulares del inmovilizado material: infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico, se produce un cambio importante. En el PGCP'94 estos bienes sólo se registraban en el activo cuando se estaba desarrollando la inversión, y se daban de baja con cargo a una cuenta de patrimonio, cuando se entregaban al uso general. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, se van a registrar en contabilidad cuando cumplan la definición de activo y los criterios de reconocimiento recogidos en los apartados 4.º y 5.º del marco conceptual, aplicándose en estos casos las normas de valoración del inmovilizado material. Por lo que afecta a los bienes del patrimonio histórico, teniendo en cuenta que en algunas ocasiones es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, o histórico-artístico quede reflejado en un precio de mercado, se ha regulado en la norma que, cuando no se puedan valorar de forma fiable, se dará información sobre los mismos en la memoria.

Las inversiones inmobiliarias constituyen una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. Estas inversiones están contempladas en la NIC-SP 16, «Propiedades de Inversión». Se trata de inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. A estas inversiones se les aplican los criterios de valoración del inmovilizado material y, dado que la NIC-SP exige la presentación separada en el balance de este tipo de inversiones, se ha incluido en las cuentas anuales, en el balance, una partida específica en el activo no corriente para singularizarlas.

Respecto al registro del inmovilizado intangible, se exige adicionalmente a los criterios de reconocimiento del activo del marco conceptual (probabilidad en la obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio y fiabilidad en la valoración), la necesidad de que el inmovilizado intangible sea identificable (por ser separable o haber surgido de derechos legales o contractuales).

Como novedad, y en sintonía con lo previsto en la norma internacional NIC-NIIF 38, «Activos intangibles», se contempla la posibilidad de que existan activos intangibles con vida útil indefinida, en aquellos casos en que no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad; por ejemplo: una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. Estos activos no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro.

En cuanto al tratamiento contable de los gastos de investigación, aunque la NIC-NIIF 38 exige, con carácter general, su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, con el objeto de lograr la armonización con el PGC aplicable a las empresas, en este Plan General de Contabilidad Pública se permite su activación cuando se cumplan determinadas condiciones estableciéndose su amortización durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, teniendo, por tanto, el mismo tratamiento que el PGCP'94. Por lo que afecta a los gastos de desarrollo, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, si se cumplen todas las condiciones recogidas en la norma, la activación será obligatoria, a diferencia del PGCP'94, en el que la activación era opcional. Además, en cuanto a la amortización de los gastos de desarrollo capitalizados

se efectuará durante la vida útil de los mismos que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años.

Cabe también mencionar el tratamiento contable de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien, que se contabilizan en una rúbrica del inmovilizado intangible. Este tratamiento contable no coincide con el del PGC de las empresas, en el que se tratan como inmovilizado material, ya que si los activos recibidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien se contabilizan en este nuevo Plan General de Contabilidad Pública como intangible, se ha considerado coherente que las inversiones realizadas sobre dichos bienes se contabilicen como mayor valor del intangible, siendo estas operaciones más frecuentes en las administraciones públicas que en las empresas. En las adaptaciones al PGCP'94, aprobadas por Resoluciones de la Intervención General de la Administración del Estado, estas inversiones se consideraban gastos amortizables.

En otro inmovilizado intangible se recogen las concesiones administrativas; los derechos de traspaso; las cesiones de uso por período inferior a la vida económica, cuando no deban contabilizarse como arrendamiento financiero, y los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades locales, siempre que no estén materializados en terrenos.

La norma de arrendamientos y otras operaciones de carácter similar introduce importantes novedades respecto al PGCP'94, por lo que afecta al arrendamiento financiero. La norma establece que el arrendamiento es financiero, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, regulando la norma los supuestos en los que se presume que se ceden todos los riesgos y ventajas.

Por lo que afecta a los activos portadores de potencial de servicio, se ha considerado necesario establecer criterios especiales en relación con el arrendamiento financiero. En este sentido, se presume, en todo caso, que para este tipo de activos la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato no se produce cuando la entidad pública retiene el potencial de servicio público que dichos activos tienen incorporados al generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad.

La norma establece el registro contable de la operación desde la perspectiva del arrendatario y del arrendador. A diferencia del PGCP'94, en que el arrendatario registraba un inmovilizado inmaterial, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública el arrendatario registrará un activo, según la naturaleza del bien arrendado, siendo la contrapartida un pasivo financiero. El activo y el pasivo se contabilizan en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública por el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra y con exclusión de las cuotas de carácter contingente (importe que depende de una variable establecida en el contrato), así como los costes de los servicios y gastos que no se puedan activar. El arrendador, por su parte, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador, y simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

A diferencia del PGCP'94, se ha regulado de forma específica el tratamiento contable de la venta con arrendamiento posterior que, en la medida que se desprenda de las condiciones económicas de la operación que se trata de un método de finan-

ciación, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción, registrando el importe recibido con abono a una partida de pasivo financiero. El arrendador contabilizará la operación según lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Otra novedad del Plan General de Contabilidad Pública son los activos en estado de venta. Son activos clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se va a recuperar mediante su venta en un futuro próximo, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar esta clasificación, el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para la venta inmediata, y ésta ha de ser altamente probable, recogiendo la norma las circunstancias que se tienen que cumplir para considerar que esta venta sea altamente probable.

En sintonía con lo establecido en la norma NIIF-5, «Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas», se ha incluido una partida específica en el activo corriente del balance para recoger estos activos, que no serán objeto de amortización. La norma recoge también el tratamiento contable de las reclasificaciones entre activos en estado de venta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material, según se trate de activos contabilizados según el modelo de coste o el modelo de revalorización.

La norma 8.ª de activos financieros y la 9.ª de pasivos financieros constituyen una de las novedades más importantes del Plan General de Contabilidad Pública. En su redacción se ha tomado como referencia la NIC-SP-15, «Instrumentos financieros: presentación e información a revelar», la NIC-NIIF-32, «Instrumentos Financieros», y la NIC-NIIF-39, «Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración».

En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública la valoración de estos activos y pasivos financieros no depende, como en el PGCP'94 de su naturaleza, sino de la clasificación inicial de los mismos, que dependerá, en algunos casos, de que la entidad tenga la intención de mantenerlos hasta el vencimiento, o venderlos en el corto plazo. La norma define los activos financieros como el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

Los activos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en: créditos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas y activos financieros disponibles para la venta.

En los créditos y partidas a cobrar, se incluyen además de los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual de la entidad, otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio, ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable, y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado, excluido el deterioro crediticio.

En las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se incluyen valores de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo y que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier momento posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.

En los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados se incluyen: los activos financieros, que negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo posterior de venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal

del prestamista y los derivados, excepto los que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, son las definidas en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales del sector público, aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Los activos financieros disponibles para la venta son todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las anteriores categorías.

Hay que mencionar como novedad, la valoración posterior a valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados y los activos financieros disponibles para la venta (excepto los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo que se valorarán por su coste menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro), con la diferencia de que, en el caso de los disponibles para la venta, las diferencias en el valor razonable se registran en el patrimonio neto de la entidad, hasta su enajenación o deterioro, momento en el que se imputarán a resultados.

También hay que resaltar, como cambio respecto al PGCP'94, la necesidad de actualizar la valoración de los créditos y partidas a cobrar. No obstante, se ha establecido que los créditos y partidas a cobrar a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a cobrar a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el efecto de la no actualización globalmente considerado sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Por lo que afecta a las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado sin actualizar.

Se introducen unas normas relativas a la reclasificación de activos financieros. La reclasificación va a suponer que los activos financieros pasen de una categoría a otra y, por lo tanto, ajustar sus valoraciones. La norma establece las condiciones en las que se pueden efectuar estas reclasificaciones y algunas limitaciones a las mismas.

Por último, la norma regula la baja de activos financieros. La principal novedad es la forma en la que se registra las cesiones de activos financieros cuando la entidad mantenga los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en cuyo caso, no dará de baja el activo financiero y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Por su parte, los pasivos financieros se definen como una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

Los pasivos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en: a) pasivos financieros al coste amortizado y b) pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Los pasivos financieros al coste amortizado incluyen los débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual; las deudas representadas en valores negociables con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y las que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior a un año desde su emisión; las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo o a un precio

igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista; las deudas con entidades de crédito y otros débitos y partidas a pagar.

Los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados incluyen las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo u objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto en los que el acuerdo se fije a un precio fijo o igual al de emisión más la rentabilidad normal y los derivados, excepto los contratos de garantía financiera o si han sido designados como instrumentos de cobertura.

En la misma línea que los activos financieros, las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por su valor nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido cuando el efecto de la no actualización globalmente considerado sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Las fianzas y depósitos recibidos se valorarán siempre por el importe recibido sin actualizar.

Respecto a la baja de los pasivos financieros, con carácter general, se registrará cuando la obligación se haya cumplido o cancelado. No obstante, no se dará de baja el pasivo en el supuesto de compraventa dobles de pasivos propios cuando la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista, ya que en estos casos el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía.

También hay que resaltar la inclusión del tratamiento contable de determinados instrumentos financieros que han ido apareciendo como consecuencia de la naturaleza dinámica de los mercados financieros. Como novedades hay que mencionar la inclusión del tratamiento contable del intercambio de pasivos financieros y los contratos de garantía financiera.

El tratamiento contable de las coberturas es otra de las novedades del Plan General de Contabilidad Pública, y mediante una operación de cobertura uno o varios instrumentos financieros denominados de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas. La norma recoge los elementos patrimoniales que pueden designarse como instrumentos de cobertura y como partidas cubiertas, así como los requisitos que deben cumplirse para que una cobertura pueda calificarse como cobertura contable, la valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, así como la interrupción de la contabilidad de coberturas.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración n.º 11, «Existencias», hay que señalar como novedad la posibilidad, en la medida que sea significativo, de mantener un inventario por la prestación de servicios con contraprestación, en cuyo caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios, siempre que no se haya reconocido el ingreso correspondiente, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 12, «Inventarios».

Al igual que en el PGCP'94, se establece la utilización con carácter general del método del precio medio o coste medio ponderado, admitiéndose el método FIFO cuando la entidad lo considere más conveniente para su gestión. Sin embargo, en línea con lo establecido en la NIC-SP 12, no se admite el método LIFO. También señala la norma que en el caso de que no se pueda asignar el valor por los métodos anteriores, se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», también constituye una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. Se refiere a las inversiones gestionadas para otros entes en el PGCP'94, y en su redacción se ha tenido en consideración la NIC-SP 11, «Contratos de construcción».

Cuando se trate de construcción de los bienes, si los ingresos y los costes pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos se reconocerán en el resultado del ejercicio en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio, y los costes se calcularán conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de existencias. Cuando los ingresos y los costes no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyen directamente por la entidad gestora, los costes asociados a la construcción o adquisición se reconocerán como existencias, reconociéndose los ingresos cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

Por tanto, se produce un cambio respecto al PGCP'94 en el que las inversiones gestionadas para otros entes públicos se incluían en el grupo 2 de inmovilizado, permaneciendo en el activo de la entidad hasta el momento de la entrega, en la que se contabilizaba la baja con imputación a una cuenta de gastos por subvenciones.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 13, «Moneda extranjera», define lo que se entiende como partidas monetarias y partidas no monetarias. En cada fecha de presentación de los estados financieros, las partidas monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado existente en esa fecha, (pudiéndose utilizar un tipo de cambio medio del periodo –como máximo mensual– salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el mismo) y las diferencias tanto positivas como negativas se reconocerán en la cuenta del resultado económico patrimonial, excepto las partidas designadas como instrumentos de cobertura a los que les serán de aplicación la norma de coberturas contables. La norma recoge el caso particular de los activos financieros monetarios clasificados como disponibles para la venta, en los que la parte del cambio asociada a cambios en el coste amortizado se reconocen como resultados del ejercicio, y los demás cambios de valor, se reconocen en el patrimonio neto.

Las partidas no monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fueron registradas, y las valoradas al valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en la que se determinó el valor razonable y las diferencias de cambio se reconocerán en el patrimonio neto o en el resultado del ejercicio, en función de cómo se haya registrado cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial. Las amortizaciones se calcularán sobre el importe anteriormente calculado.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 14, «Impuesto sobre el valor añadido e impuesto general indirecto canario», no sufre cambios importantes respecto a la norma de reconocimiento y valoración correspondiente del PGCP'94. La norma precisa que, sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios y estimaciones contables y errores, no alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, en particular, los ajustes que sean consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se reconocerán como gasto o ingreso en el resultado del ejercicio.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 15, «Ingresos con contraprestación», concreta los requisitos que debe cumplir la transacción para que se puedan reconocer los ingresos derivados de la misma. En el caso de ingresos por ventas, ade-

más de los criterios generales se deben cumplir los siguientes: a) que la entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad; b) que la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos y c) que los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 16, «Ingresos sin contraprestación», en sintonía con la NIC-SP 23, «Ingresos de transferencias sin contraprestación», presenta como principal novedad la posibilidad de reconocer los ingresos por impuestos cuando tenga lugar el hecho imponible y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo, permitiendo la utilización de modelos estadísticos siempre que tengan un alto grado de fiabilidad para determinar el importe del activo cuando la liquidación del impuesto se realice en un ejercicio posterior al de realización del hecho imponible. Además se establece que el ingreso tributario se determinará por su importe bruto. Los beneficios que se paguen a los contribuyentes a través del sistema tributario, que en otras circunstancias serían pagados utilizando otro medio de pago, constituyen un gasto y deben reconocerse independientemente, debiéndose incrementar el ingreso por el importe de estos gastos. En cambio, no se debe incrementar el ingreso por el importe de los gastos fiscales (deducciones), ya que son ingresos a los que se renuncia y no dan lugar a flujos de entrada o salida de recursos.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración n.º 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes», en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 19, «Provisiones, pasivos y activos contingentes», no se va a aplicar a las provisiones en las que sean necesarios cálculos actuariales para su determinación (pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), ni las que afecten a los beneficios sociales.

Esta norma recoge los criterios de reconocimiento que se deben cumplir para contabilizar una provisión; en particular: que exista una obligación presente (legal, contractual o implícita), como resultado de un suceso pasado, sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, y que pueda hacerse una estimación fiable de su importe. Cuando la obligación no reúna los requisitos anteriores y exista un pasivo contingente se informará en memoria.

En relación con los activos contingentes, la norma establece que se facilitará información sobre los mismos en la memoria.

Una de las principales novedades respecto al PGCP'94, es la necesidad de actualizar los desembolsos que se espera que sean necesarios para cancelar las obligaciones, excepto para las provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y en las que el efecto financiero de su no actualización, en virtud del principio de importancia relativa, no sea significativo. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo y la actualización de su cuantía se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», existen novedades con respecto al PGCP'94. La norma define, en primer lugar, lo que se entiende por transferencias y subvenciones a los únicos efectos de este Plan. Las subvenciones, cuando existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados a su disfrute, tendrán la consideración de reintegrables, y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente.

Respecto a las transferencias y subvenciones concedidas, no existen cambios significativos respecto al PGCP'94, tan sólo mencionar que se establece la obligación

de contabilizar una provisión cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. En el PGCP'94 la contabilización de esta provisión era optativa.

Por lo que afecta a las transferencias y subvenciones recibidas, el ingreso se reconocerá por la entidad beneficiaria cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria. En el supuesto de que la condición asociada al disfrute de una subvención implique un determinado comportamiento de la entidad beneficiaria durante un número de años, por ejemplo mantener un activo o el empleo durante un número determinado de años, se presume el cumplimiento de las condiciones asociadas al disfrute siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte.

En cuanto a la forma de registro contable, las subvenciones recibidas no reintegrables se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, como patrimonio neto que se imputarán posteriormente a la cuenta de resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad, por ejemplo cuando financian gastos, de forma correlacionada con los mismos y cuando financien adquisición de activos, en proporción a la vida útil o, cuando se produzca la baja o enajenación. Las transferencias recibidas se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

Por lo que afecta a las transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente, se contabilizarán de acuerdo con los criterios anteriores. No obstante, la aportación patrimonial inicial, así como las posteriores ampliaciones por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente, se registrarán por las entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración de activos financieros. Para la entidad dependiente constituirá una aportación que se registra en el patrimonio neto.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos», también presenta novedades respecto al PGCP'94. En esta norma, que remite a los criterios de reconocimiento y valoración de la norma de transferencias y subvenciones, se incluyen las operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por ésta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante.

Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un período inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido. Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo indefinido o similar a la vida económica del bien, la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la cesión.

En el supuesto de la adscripción de bienes o derechos de una entidad pública a sus organismos públicos dependientes, la entidad beneficiaria registrará el bien o derecho recibido por el valor razonable del mismo con abono a una cuenta de patrimonio. En el PGCP'94 se contabilizaba el bien por el valor neto contable que tenía el mismo en la entidad adscribiente con abono a una cuenta de patrimonio recibido en adscripción.

Por lo que afecta a la entidad adscribiente, con carácter general, contabilizará un activo financiero por el valor razonable del bien o derecho aportado con abono a la cuenta del bien adscrito, registrando, en su caso, un resultado por la diferencia entre el valor razonable del bien y su valor contable, mientras que en el PGCP'94 en la entidad adscribiente se producía la baja del bien entregado por su valor neto contable, utilizando como contrapartida una cuenta compensadora de patrimonio entregado en adscripción.

Por lo que afecta a las cesiones gratuitas de bienes y derechos (cuando no exista dependencia entre las entidades) en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, la entidad cesionaria que recibe el bien o derecho registra el mismo por el valor razonable con abono a una cuenta de patrimonio neto y, posteriormente, se imputará al resultado económico patrimonial en proporción a la dotación a la amortización del bien o derecho, o en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario. En el PGCP'94 la entidad cesionaria registraba el bien por el valor venal con abono a una cuenta de patrimonio recibido en cesión, permaneciendo en dicha cuenta hasta que se producía la reversión del bien. La entidad cedente del bien o derecho, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública registra un gasto por subvenciones, por el valor contable del bien o derecho cedido, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza del bien o derecho cedido. En el PGCP'94, la entidad cedente daba de baja el bien cedido, por su valor neto contable, con cargo a una cuenta de patrimonio entregado en cesión.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 20, «Actividades conjuntas», que es una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública, define en la misma línea que la NIC-SP 8, «Participaciones en actividades conjuntas», lo que se entiende por actividad conjunta, distinguiendo entre las actividades conjuntas que no requieren la constitución de una nueva entidad, en cuyo caso cada partícipe reconocerá en sus cuentas anuales la parte proporcional que le corresponda de activos, pasivos, ingresos y gastos, y las actividades conjuntas que requieren la constitución de una persona jurídica independiente que son las entidades multigrupo definidas en la norma de activos financieros.

El tratamiento contable de la norma de reconocimiento y valoración n.º 21.^a, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores», difiere del recogido en el PGCP'94, en el que se consideraba que el cambio se producía al inicio del ejercicio y se incluía como resultados extraordinarios el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos calculadas a esa fecha. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en línea con lo recogido en la NIC-SP 3: Superávit o déficit del ejercicio. Errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad, los cambios en criterios contables y los errores que tengan importancia relativa se aplican de forma retrospectiva desde el ejercicio más antiguo del que se tenga información contra una cuenta de patrimonio neto. Si el cambio de criterio contable se produce por imposición normativa se tratará según lo recogido en las disposiciones transitorias de la norma y en su defecto se aplicará el criterio anterior.

Por lo que afecta a los cambios en estimaciones contables que son consecuencia de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se contabilizará de forma prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio o al patrimonio neto.

Por último, la regulación de los hechos posteriores al cierre constituye otra novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. La norma distingue, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 14, «Hechos ocurridos después de la fecha de información», entre: a) si los hechos ponen de manifiesto condiciones que ya existían al

cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación, o en su caso reformulación de las cuentas anuales, siempre antes de su aprobación por el órgano competente, motivando un ajuste, información en la memoria o ambos; b) si los hechos posteriores al cierre ponen de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales, sin perjuicio de incluir, en su caso, información en la memoria con una estimación de su efecto, o de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Tercera parte

Los documentos que integran las cuentas anuales comprenden: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

Por tanto, la principal novedad es la incorporación de dos nuevos estados: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. En su elaboración se ha tenido en cuenta la NIC-SP 1, «Presentación de estados financieros», y la NIC-SP 2, «Estados de Flujo de Efectivo».

Por lo que afecta al balance, hay que destacar la distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes (En el PGCP'94 corto y largo plazo); la presentación de las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorando las correspondientes partidas del activo, que figurarán por su importe neto (En el PGCP'94 se reflejaban en el balance en una partida independiente, disminuyendo las partidas del activo); la nueva estructura del patrimonio neto, figurando en epígrafes independientes el patrimonio aportado, el generado, los ajustes por cambios de valor y otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

Esta nueva clasificación obedece a las normas de reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales en los que pueden surgir ajustes por cambios de valor que deben ser imputados directamente al patrimonio neto y al nuevo tratamiento contable de las subvenciones recibidas. Desaparecen, por tanto, respecto al PGCP'94, como consecuencia de las nuevas normas de reconocimiento y valoración; las cuentas de patrimonio en adscripción, en cesión y entregado al uso general, así como las derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, por el nuevo criterio de reconocimiento y valoración de los arrendamientos financieros, o los gastos a distribuir en varios ejercicios, que pasarán a formar parte del pasivo a medida que se vayan devengando de acuerdo con el criterio del coste amortizado. Otros epígrafes aparecen en el balance, como las inversiones inmobiliarias y los activos en estado de venta, en línea con lo recogido en las normas de reconocimiento y valoración. También hay que señalar la inclusión de los deudores y acreedores presupuestarios en las siguientes partidas: deudores por operaciones de gestión; otras cuentas a cobrar; créditos y valores representativos de deuda, acreedores por operaciones de gestión, otras cuentas a pagar, y otras deudas así como en el epígrafe deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo.

En relación con la cuenta del resultado económico patrimonial, hay que resaltar como novedad la presentación de dicha cuenta en forma de lista, en lugar de en dos columnas que es como figuraba en el PGCP'94. También hay que mencionar que el resultado del ejercicio (ahorro o desahorro), se obtiene de la suma del resultado de las operaciones no financieras y financieras. Se ha optado por la presentación económica de esta cuenta por considerar que ofrece una información más relevante, no obstante se ha incluido como una opción la presentación de la cuenta del resultado económico patrimonial por actividades, formando parte de la memoria.

El estado de cambios en el Patrimonio neto tiene tres partes: a) estado total de cambios en el patrimonio neto, b) estado de ingresos y gastos reconocidos y c) estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

En el Plan General de Contabilidad Pública existen ingresos que se contabilizan en el patrimonio neto, como son las variaciones de valor razonable de determinados activos, o las subvenciones recibidas. Estas operaciones quedarán reflejadas en el estado de cambios en el patrimonio neto.

La primera parte de este estado (estado total de cambios en el patrimonio neto) informa de todos los cambios originados en el patrimonio neto derivados de los ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores; ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y operaciones con la entidad o entidades propietarias; otras variaciones en el patrimonio neto. La segunda parte (estado de ingresos y gastos reconocidos) recoge, además del resultado económico patrimonial de la entidad, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta. La tercera parte (estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias) detalla las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias de la entidad, distinguiendo entre las operaciones patrimoniales y otras.

Por su parte, el estado de flujos de efectivo informa del origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. Se ha optado por aplicar el método directo en la confección de este estado, en sintonía con lo recomendado en la NIC-SP 2, al proporcionar este método una información más útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, frente al método indirecto, que parte del resultado económico patrimonial, sobre el que se aplica los correspondientes ajustes.

En este estado de flujos de efectivo se distingue entre las actividades de gestión, de inversión y de financiación. Las actividades de gestión incluyen las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de la gestión ordinaria de la entidad y aquellas otras que no se clasifican en las otras dos. Las actividades de inversión incluyen los pagos y cobros que tienen su origen en la adquisición, enajenación o amortización de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras. Las actividades de financiación incluyen los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad, aportaciones de la entidad o entidades propietarias, deudas con entidades de crédito, así como los pagos a la entidad o entidades propietarias o por reembolsos de pasivos financieros.

El estado de liquidación del presupuesto, no sufre modificaciones importantes respecto al PGCP'94, tan sólo algunas reubicaciones de la información y en el estado del resultado presupuestario, el cambio de denominación del saldo presupuestario del ejercicio y superávit o déficit de financiación del ejercicio por el de resultado presupuestario del ejercicio y resultado presupuestario ajustado.

La memoria incluye una información más amplia y detallada que la del PGCP'94. Se debe informar de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas y de otra información adicional que se considera relevante para la comprensión por los usuarios de las cuentas anuales. La información presupuestaria se ha agrupado en un único epígrafe, en el que se ha incorporado el remanente de tesorería como magnitud presupuestaria, a diferencia del PGCP'94 en el que ésta magnitud se incluía en un epígrafe específico de información financiera. Hay que resaltar como novedad, la inclusión de unos indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, y unos indicadores de gestión, así como información sobre el coste de las actividades, que

constituyen una primera iniciativa para la obtención de información que mejore la adopción de decisiones en el marco de la gestión eficiente de los recursos públicos.

Cuarta parte

La cuarta parte incluye el cuadro de cuentas que, al igual que en el PGCP'94, tiene carácter obligatorio.

No obstante, la utilización de las cuentas de control presupuestario del grupo 0 pasa a tener carácter optativo (cuentas que reflejan respecto a los créditos para gastos y a las previsiones de ingresos que figuran en el presupuesto, así como respecto a los anticipos de tesorería, las fases que preceden al reconocimiento de la obligación o derecho), ya que estas operaciones no tienen efectos de carácter económico patrimonial, sin perjuicio de que se registren por partida simple en la contabilidad de desarrollo de la ejecución del presupuesto y se facilite la correspondiente información en las cuentas anuales. No obstante, para aquellas entidades que consideren oportuno su utilización, se han dejado las cuentas y definido sus movimientos en las definiciones y relaciones contables.

También hay que señalar el carácter orientativo de las cuentas del grupo 3, «Existencias», y la de las cuentas de los subgrupos 60, «Compras», 61, «Variación de existencias», 70, «Ventas», y 71, «Variación de existencias».

Otra novedad respecto al PGCP'94 es la inclusión de dos nuevos grupos, el 8, «Gastos imputados al patrimonio neto» y el 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto» para incluir, respectivamente, los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto; estas cuentas se saldan al cierre del ejercicio con cargo a las cuentas del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor» que correspondan.

Por otra parte, el cuadro de cuentas amplía el contenido del PGCP'94 para dar cabida a nuevas operaciones recogidas en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

Se han desagregado las cuentas de los subgrupos 28, «Amortización acumulada del inmovilizado», y 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», ya que en el balance las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro minoraran la partida del activo en la que figure el elemento patrimonial a que se refieran.

Por otro lado, no se ha incluido en el subgrupo 43, «Deudores presupuestarios», el desglose de liquidaciones de contraído previo, ingreso directo o por recibo, de declaraciones autoliquidadas y de otros ingresos sin contraído previo, por considerar que no son aplicables con carácter general a todas las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Plan. No obstante, se ha establecido la posibilidad de usar dicho desglose, si la entidad lo estima oportuno.

Quinta parte

Se dedica a las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas del Plan. Las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar todas las posibilidades que cada una de ellas admiten. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma expresa, se efectuará realizando el asiento o asientos que procedan, utilizando los criterios establecidos con carácter general.

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad pública

1.º IMAGEN FIEL DE LAS CUENTAS ANUALES

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

A tales efectos, constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

Las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la anteriormente citada imagen fiel. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones, se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad Pública no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrará en la memoria la información complementaria precisa para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia, y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

2.º REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN A INCLUIR EN LAS CUENTAS ANUALES

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

a) Claridad. La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.

b) Relevancia. La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.

c) Fiabilidad. La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:

- La información sea completa y objetiva.

- El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
- Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

d) Comparabilidad. La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

3.º PRINCIPIOS CONTABLES

1. La contabilidad de la entidad se desarrollará aplicando los principios contables de carácter económico patrimonial que se indican a continuación:

a) Gestión continuada. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

b) Devengo. Las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos.

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

c) Uniformidad. Adoptado un criterio contable dentro de las alternativas permitidas, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, dicha circunstancia se hará constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

d) Prudencia. Se deberá mantener cierto grado de precaución en los juicios de los que se derivan estimaciones bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren. Pero, además, el ejercicio de la prudencia no debe suponer la minusvaloración de activos o ingresos ni la sobrevaloración de obligaciones o gastos, realizados de forma intencionada, ya que ello privaría de neutralidad a la información, suponiendo un menoscabo a su fiabilidad.

En relación con lo anterior, se ha de tener en cuenta que, de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente, los gastos e ingresos contabilizados pero no efectivamente realizados no tendrán incidencia presupuestaria y sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico patrimonial.

e) No compensación. No podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta del resultado económico patrimonial o el estado de cambios en el patrimonio neto, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales, salvo aquellos casos en que de forma excepcional así se regule.

f) Importancia relativa. La aplicación de los principios y criterios contables, deberá estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos

que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, podrá ser admisible la no aplicación estricta de alguno de ellos, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.

En los casos de conflicto entre los anteriores principios contables deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

2. También se aplicarán los principios contables de carácter presupuestario recogidos en la normativa presupuestaria aplicable, y en especial los siguientes:

a) Principio de imputación presupuestaria. La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos deberá efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

– Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.

– Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

b) Principio de desafectación. Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.

4.º ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

1. Los elementos de las cuentas anuales relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad, que se registran en el balance son:

a) Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.

Los activos portadores de «rendimientos económicos futuros» son aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de servicios con los mismos: un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma consistente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

Los activos portadores de «potencial de servicio» son aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

c) Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propietarias, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

2. Los elementos relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto, que se reflejan en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto son:

a) Ingresos: 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 entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento 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 entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad Pública o en su normativa de desarrollo.

3. Los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto que se reflejan en el estado de liquidación del presupuesto son:

a) Gastos presupuestarios: Son aquellos 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.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término «gasto», ya que existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto y viceversa.

b) Ingresos presupuestarios: Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término «ingreso», ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso y viceversa.

4. Los elementos relacionados con movimientos de tesorería que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo son:

a) Cobros: Son los flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad.

b) Pagos: Son los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

5.º CRITERIOS DE REGISTRO O RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS ELEMENTOS DE LAS CUENTAS ANUALES

1. Criterios de registro.

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales cuando cumplan las definiciones del apartado anterior y los criterios establecidos en este apartado. Todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico.

2. Activos y pasivos.

Los activos deben reconocerse en el balance cuando:

- Se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro,
- siempre que puedan valorarse con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo o de un gasto, o el incremento del patrimonio neto. Asimismo, habrá de reconocerse cualquier disminución en los rendimientos económicos o el potencial de servicio esperados de los activos, ya venga motivada por su deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia.

Se reconocerá un pasivo en el balance cuando:

- Se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban de entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.
- Y es necesario que su valor pueda determinarse con fiabilidad.

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo, o de ingresos o del patrimonio neto.

Cuando se trate de activos y pasivos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el mencionado reconocimiento podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en el balance los activos y pasivos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

3. Ingresos y gastos.

El reconocimiento de ingresos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tiene lugar como consecuencia de

un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento de activos, o una disminución de los pasivos, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo de un activo, o de un incremento en un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo.

Debe reconocerse un gasto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, cuando se produzca una disminución de recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un decremento en los activos, o un aumento en los pasivos, y siempre que pueda valorarse o estimarse su cuantía con fiabilidad. El reconocimiento de un gasto implica, por tanto, el simultáneo reconocimiento de un pasivo, o de un incremento en éste, o la desaparición o disminución de un activo. Sensu contrario, el reconocimiento de una obligación sin reconocer simultáneamente un activo relacionado con la misma, implica la existencia de un gasto, que debe ser reflejado contablemente.

Cuando se trate de gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto el mencionado reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, 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 cualquier caso, se registrarán en el mismo periodo de cuentas anuales, los gastos e ingresos que surjan directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros hechos económicos.

4. Gastos e ingresos presupuestarios.

Se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo o de ingresos.

Debe reconocerse un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuantifique. Supone el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patrimonio neto.

El reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Asimismo, en aquellas subvenciones y transferencias nominativas que, de acuerdo con su regulación específica, se hacen efectivas mediante entregas a cuenta de una liquidación definitiva posterior, la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del periodo al que se refieran (esto es con periodicidad mensual, trimestral, etc.). El reconocimiento, en su caso, del ingreso

presupuestario derivado de la liquidación definitiva se efectuará de acuerdo con el criterio establecido en el párrafo anterior.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos que implique el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior supondrá la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

6.º CRITERIOS DE VALORACIÓN

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la parte segunda de este Plan General de Contabilidad Pública.

Si existe un desarrollo de criterios de valoración en alguna norma de reconocimiento y valoración particular habrá que atender a ello.

A tal efecto, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

1) Precio de adquisición.

El precio de adquisición de un activo es el importe, en efectivo u otros activos, pagado o pendiente de pago, que corresponda al mismo, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.

2) Coste de producción.

El coste de producción de un activo incluye el precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, el de los factores de producción directamente imputables al mismo, y la fracción que razonablemente corresponda de los indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación, y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

3) Coste de un pasivo.

El coste de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda.

4) Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente, o como consecuencia de una liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por tal aquel en el que se den las siguientes condiciones:

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.
- Pueden encontrarse en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y;

– Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales y actuales y producidas con regularidad.

En aquellos elementos para los que no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, referencias al valor razonable de otros activos que son sustancialmente iguales, descuentos de flujos de efectivo y modelos generalmente aceptados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías generalmente aceptadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, y limitar en todo lo posible el empleo de datos no observables.

La entidad deberá evaluar la técnica de valoración de manera periódica, empleando los precios observables de transacciones recientes en ese mismo activo o utilizando los precios basados en datos observables de mercado que estén disponibles.

Se considerará que el valor razonable obtenido a través de los modelos y técnicas de valoración anteriores no es fiable cuando:

- La variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable es significativa o,
- Las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de este rango no se pueden medir razonablemente para ser utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando proceda la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, con referencia a un valor de mercado o mediante los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su precio de adquisición, coste de producción o coste amortizado, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

5) Valor realizable neto.

El valor realizable neto de un activo es el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, de manera natural o no forzada, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

6) Valor en uso.

El valor en uso de aquellos activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad, es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos. Cuando la distribución de los flujos de efectivo esté sometida a incertidumbre, se considerará ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cual-

quier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio para la entidad, es el valor actual del activo manteniendo su potencial del servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo.

7) Costes de venta.

Son los gastos directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

8) Importe recuperable.

El importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

9) Valor actual de un activo o de un pasivo.

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad de la entidad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

10) Coste amortizado de un activo o pasivo financiero.

Es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero, o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala exactamente el valor contable de un activo o un pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación. Cuando no se disponga de una estimación fiable de los flujos de efectivo a partir de un determinado periodo, se considerará que los flujos restantes son iguales a los del último periodo para el que se dispone de una estimación fiable.

11) Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los gastos directamente atribuibles a la compra o enajenación de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen las comisiones pagadas a intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los administrativos internos y los incurridos por estudios y análisis previos.

12) Valor contable.

El valor contable es el importe por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance, una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa acumulada por deterioro que se haya registrado.

13) Valor residual de un activo.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes estimados para realizar ésta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil de un activo es el período durante el que se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

La vida económica de un activo es el período durante el cual el activo se espera que sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

SEGUNDA PARTE

Normas de reconocimiento y valoración

1.^a DESARROLLO DEL MARCO CONCEPTUAL

Las normas de reconocimiento y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al marco conceptual de la Contabilidad Pública. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2.^a INMOVILIZADO MATERIAL

1. Concepto.

El inmovilizado material son los activos tangibles, muebles e inmuebles que:

- a) Posee la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos.
- b) Se espera tengan una vida útil mayor a un año.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado material y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

2. Criterios de valoración aplicables.

a) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

En el caso de que la entidad devengue gastos provenientes de su propia organización, solo se considerarán que forman parte del precio de adquisición si cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) Son directamente atribuibles a la adquisición o puesta en condiciones de servicio del elemento patrimonial.
- b) Pueden ser medidos e imputados con fiabilidad, aplicándoles un criterio estricto de seguimiento y control.
- c) Sean necesarios para la adquisición o puesta en condiciones de servicio, de tal forma que, de no haber utilizado medios propios, hubiese sido imprescindible incurrir en un gasto externo a la entidad.

Cuando se difiere el pago de un elemento integrante del inmovilizado material, su precio de compra será el precio equivalente al contado. A los efectos de establecer el precio equivalente al contado se atenderá a lo dispuesto en el punto 4.1. de la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», para la valoración inicial de las partidas a pagar.

Se podrán incluir los gastos financieros en el precio de adquisición cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el apartado 3.ª «Activación de gastos financieros» de esta norma de reconocimiento y valoración.

En el caso de solares sin edificar, se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

b) Coste de producción.

El coste de producción de un activo fabricado o construido por la propia entidad se determina utilizando los mismos principios aplicados al precio de adquisición de los activos.

Dicho coste se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, aplicando el criterio de identificación directa o en su defecto el coste medio ponderado o FIFO, los demás costes directamente imputables a la fabricación o elaboración del bien. Igualmente se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos relacionados con la fabricación o elaboración.

El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a cada unidad producida se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios utilizados, o el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.

En periodos en los que exista capacidad ociosa o un bajo nivel de producción, la cantidad anteriormente determinada de coste indirecto fijo distribuido a cada uni-

dad de producción, no se incrementará, reconociéndose como gastos del ejercicio los costes indirectos incurridos y no distribuidos a las unidades producidas.

En cambio, en periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad producida se disminuirá, de manera que no se valore el activo por encima del coste real.

Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad producida, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

No se incluirán, en el coste de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados ni cualquier tipo de beneficio interno.

La asignación e imputación de costes al activo se realizará hasta que el elemento patrimonial esté terminado, es decir, hasta que esté en condiciones de servicio para el uso al que está destinado.

Se podrán incluir los gastos financieros en el coste de producción cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el apartado 3 «Activación de gastos financieros» de esta misma norma.

c) Valor razonable.

Corresponde al importe definido en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan.

3. Activación de gastos financieros.

Se consideran gastos financieros los intereses y otros costes en los que incurre la entidad en relación con la financiación recibida. Entre otros, se incluyen:

– Los intereses de préstamos recibidos o asumidos, sean singulares o emitidos en masa.

– La imputación de primas o descuentos relativos a los préstamos.

– La imputación de los gastos de formalización de préstamos.

– Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes a los costes por intereses.

Podrán activarse aquellos gastos financieros que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos y condiciones:

a) Que provengan de préstamos recibidos o asumidos con la finalidad exclusiva de financiar la adquisición, acondicionamiento o fabricación de un activo.

b) Que se hayan devengado por la efectiva utilización de la financiación recibida o asumida. En aquellos casos en los que se haya percibido previamente una parte o todo el efectivo necesario, se considerará únicamente los gastos financieros devengados a partir de los pagos relacionados con la adquisición, acondicionamiento o fabricación del activo.

c) Solo se activarán durante el periodo de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación, entendiéndose como tales, las actividades necesarias para dejar el activo en las condiciones de servicio y uso al que está destinado. La activación se suspenderá durante los periodos de interrupción de las mencionadas actividades.

d) Cuando el acondicionamiento o fabricación de un activo se realice por partes, y cada una de estas partes pueda estar en condiciones de servicio y uso por separado aunque no haya finalizado el acondicionamiento o producción de las res-

tantes, la activación de gastos financieros de cada parte finalizará cuando cada una de ellas esté terminada.

4. Valoración inicial.

La valoración inicial de los distintos elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material se hará al coste. Dicho concepto incluye los distintos sistemas de valoración expuestos en el apartado anterior. En concreto, se entenderá como coste:

a) Para los activos adquiridos a terceros mediante una transacción onerosa: el precio de adquisición.

b) Para los activos producidos por la propia entidad: el coste de producción.

c) Para los activos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo: se aplicarán los criterios de valoración establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

d) Para los activos adquiridos en permuta:

d.1) En aquellos supuestos en los que los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil y se pueda establecer una estimación fiable del valor razonable de los mismos: el valor razonable del activo recibido. En el caso de no poder valorar con fiabilidad el valor razonable del activo recibido, el valor razonable del bien entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo transferida en la operación.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el activo entregado se imputarán a la cuenta del resultado económico patrimonial.

Cuando las diferencias entre los valores razonables de los activos que se intercambian no se ajusten mediante efectivo, se tratarán como subvenciones recibidas o entregadas, según el caso.

d.2) En aquellos supuestos en los que activos intercambiados son similares desde un punto de vista funcional y vida útil, o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de ninguno de los activos intercambiados:

(a) Si en la operación no se realiza ningún intercambio de efectivo: por el valor contable del activo entregado con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.

(b) Si en la operación se efectuara algún pago adicional de efectivo: por el valor contable del activo entregado incrementado por el importe del pago en efectivo realizado adicionalmente con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.

(c) Si en la operación hubiera un cobro adicional de efectivo: la entidad deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta –contraprestación en tesorería– de la parte de la operación que se materializa en una permuta –activo recibido– debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas partes supone sobre el total de la contraprestación –tesorería y valor razonable del bien recibido–.

Por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, procedente del inmovilizado.

Por la parte de la operación que supusiera una permuta se aplicará lo previsto en el apartado (a) anterior.

e) Para los activos aflorados como consecuencia de la realización de un inventario inicial: el valor razonable, siempre y cuando no pudiera establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original e importes posteriores susceptibles de activación.

f) Para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización, para su dotación inicial: su coste se obtendrá conforme se establece en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

g) Para los activos adquiridos como consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero o figura análoga: se valorarán por lo indicado en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

h) Para activos recibidos en adscripción o cesión gratuita: se valorarán según lo indicado en la norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

i) Para los activos recibidos como consecuencia de un contrato de construcción o adquisición: se valorarán por el valor razonable del activo recibido.

5. Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores al registro inicial deben ser añadidos al importe del valor contable cuando sea probable que de los mismos se deriven rendimientos económicos futuros o un potencial de servicio, adicionales a los originalmente evaluados para el activo existente, tales como:

a) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;

b) puesta al día de componentes del elemento, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos o servicios ofrecidos; y

c) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costes de operación estimados previamente.

Los desembolsos destinados a reparaciones y mantenimiento del inmovilizado material se realizan para restaurar o mantener los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio estimados originalmente para el activo. Como tales, se reconocen como gastos en el resultado del ejercicio.

En aquellos supuestos en los que los principales componentes de algunos elementos pertenecientes al inmovilizado material deban ser reemplazados a intervalos regulares, dichos componentes se pueden contabilizar como activos separados si tienen vidas útiles claramente diferenciadas a las de los activos con los que están relacionados.

Siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento, los gastos incurridos en el reemplazo o renovación del componente se contabilizan como una adquisición de un activo incorporado y una baja del valor contable del activo reemplazado. Si no fuera posible para la entidad determinar el valor contable de la parte sustituida, podrá utilizarse, a los efectos de su identificación, el precio actual de mercado del componente sustituido.

En la valoración del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales por defectos que fuera necesario realizar para que el activo continúe operando. En este sentido el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación o inspección general.

Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de la identificación de los mismos, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar.

El coste de una gran reparación o inspección general por defectos, (independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no) para que algún elemento de inmovilizado material continúe operando, se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe procedente de una gran reparación o inspección previa, que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

6. Valoración posterior.

a) Tratamiento general: Modelo del coste.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos del inmovilizado material, deben ser contabilizados a su valoración inicial, incrementado, en su caso, por los desembolsos posteriores, y descontando la amortización acumulada practicada y la corrección valorativa acumulada por deterioro que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

b) Tratamiento especial: Modelo de la Revalorización.

Cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable de un elemento del inmovilizado material sea poco significativo respecto a su valor real, se permite que el valor de los activos afectados por esta circunstancia se exprese por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales. De persistir los incrementos en el precio de mercado, las revalorizaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el valor contable, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de las cuentas anuales.

El modelo de revalorización solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Cuando se incrementa el valor contable como consecuencia de una revalorización, tal aumento debe ser registrado en una partida específica de patrimonio neto. No obstante, el incremento se imputará al resultado del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de un deterioro de valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como un gasto en el resultado del ejercicio.

Cuando se reduce el valor contable de un inmovilizado como consecuencia de un deterioro de valor, tal disminución debe ser imputada como un gasto en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución se imputará en la partida específica de patrimonio neto registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada partida.

Cuando se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se incrementará por el importe de dicha revalorización, la cuenta representativa del activo contra la misma partida específica de patrimonio neto.

Si se revaloriza un determinado elemento perteneciente al inmovilizado material, también deben ser revalorizados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos, siempre que el cambio de valor sea significativo. Se entiende por misma

clase de activos a un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de una entidad.

7. Amortización.

a) Concepto.

La amortización es la distribución sistemática de la depreciación de un activo a lo largo de su vida útil. Su determinación se realizará, en cada momento, distribuyendo la base amortizable del bien entre la vida útil que reste, según el método de amortización utilizado. La base amortizable será igual al valor contable del bien en cada momento detrayéndole en su caso el valor residual que pudiera tener.

Para determinar la vida útil del inmovilizado material, deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes motivos:

– El uso que la entidad espera realizar del activo. El uso se estima por referencia a la capacidad o rendimiento físico esperado del activo;

– El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la entidad, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;

– La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y

– Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

La dotación de la amortización de cada periodo debe ser reconocida como un gasto en el resultado del ejercicio por la parte correspondiente al valor contable si se hubiese registrado el inmovilizado por el modelo del coste e imputándose el resto, en el caso de que se aplique el modelo de la revalorización, a la partida específica de patrimonio neto.

b) Métodos de amortización.

Se podrán utilizar métodos de amortización tales como el de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas. El método finalmente usado para cada activo se seleccionará tomando como base los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio, y se aplicará de forma sistemática de un periodo a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio de ese activo.

c) Revisión de la vida útil y del método de amortización.

La vida útil de un elemento del inmovilizado material debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos en los periodos que restan de vida útil.

Igualmente, el método de amortización aplicado a los elementos que componen el inmovilizado material deberá revisarse de forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de rendimientos económicos o potencial de servicio de esos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de amortización se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, salvo que se trate de un error.

d) Casos particulares.

Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

No obstante, si el coste del terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará de forma que refleje los rendimientos económicos o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

8. Deterioro.

El deterioro del valor de un activo perteneciente al inmovilizado material, se determinará, con carácter general, por la cantidad que exceda el valor contable de un activo a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable, efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de rendimientos económicos futuros, la entidad contable deberá tener en cuenta entre otras, las siguientes circunstancias:

1. Fuentes externas de información:

a) Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.

b) Disminución significativa del valor de mercado del activo, si este existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

2. Fuentes internas de información:

a) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.

c) Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de un potencial de servicio, la entidad contable deberá tener en cuenta entre otras, además de las circunstancias anteriores, con la salvedad de la prevista en el punto 1.b) anterior, las siguientes circunstancias:

a) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

b) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados.

Para el cálculo del deterioro serán de aplicación las siguientes reglas:

Un deterioro de valor asociado a un activo no revalorizado se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, el deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se imputará directamente a la partida específica de patrimonio neto hasta el límite del saldo que corresponde a dicho activo.

Tras el reconocimiento de un deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Se revertirá el deterioro de valor reconocido en ejercicios anteriores para un activo cuando el importe recuperable sea superior a su valor contable.

La reversión de un deterioro de valor en un activo, se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilizase según su valor revalorizado. La reversión de un deterioro de valor de un activo revalorizado, se abonará a la partida específica patrimonio neto. No obstante, y en la medida en que el deterioro de valor del mismo activo revalorizado haya sido reconocido previamente en el resultado del ejercicio, la reversión también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Después de haber reconocido una reversión de un deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán para los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

9. Activos dados de baja y retirados del uso.

Todo elemento componente del inmovilizado material que haya sido objeto de venta o disposición por otra vía, debe ser dado de baja del balance, al igual que cualquier elemento del inmovilizado material que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener rendimientos económicos o potencial de servicio adicionales por su disposición. Los resultados derivados de la baja de un elemento deberá determinarse como la diferencia entre el importe neto que se obtiene por la disposición y el valor contable del activo.

El saldo que hubiese, en su caso, en la cuenta específica de patrimonio neto relativa a dicho inmovilizado, se traspasará al resultado del ejercicio.

Las operaciones de venta con arrendamiento posterior se tratarán de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar». Igualmente, los activos dados de baja y retirados del uso por adscripción y cesión gratuita tendrán el tratamiento recogido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

Los elementos componentes del inmovilizado material que se retiren temporalmente del uso activo y se mantengan para un uso posterior se seguirán amortizando y, en su caso, deteriorando. No obstante, si se utilizara un método de amortización en función del uso, el cargo por la amortización podría ser nulo.

3.^a CASOS PARTICULARES DE INMOVILIZADO MATERIAL: INFRAESTRUCTURAS, INVERSIONES MILITARES ESPECIALIZADAS DE NATURALEZA MATERIAL Y PATRIMONIO HISTÓRICO

1. Concepto.

Infraestructuras: Son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o desti-

dados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- son parte de un sistema o red,
- tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

Inversiones militares especializadas de naturaleza material: Son activos tangibles, adquiridos o construidos por la entidad, que se utilizarán exclusivamente en la Defensa Nacional.

Patrimonio histórico: Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Estos bienes presentan, en general determinadas características, incluyendo las siguientes:

a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.

b) Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.

c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.

d) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

2. Reconocimiento y valoración.

Las infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y bienes del patrimonio histórico, deberán registrarse en contabilidad cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo previstos en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan y su valoración se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

Cuando no se puedan valorar de forma fiable los bienes del patrimonio histórico deberá darse información en la memoria.

4.^a INVERSIONES INMOBILIARIAS

1. Concepto.

Las inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Constituyen ejemplos de inversiones inmobiliarias, entre otros, los siguientes:

a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades;

b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como inmueble ocupado por el propietario o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las

actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías);

c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos; y

d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

En aquellos casos en los que las entidades tienen propiedades para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamientos o plusvalías, los activos no serán definidos como inversiones inmobiliarias.

En aquellos supuestos en los que una parte del inmovilizado material de las entidades se tiene para obtener rentas o plusvalías y otra parte se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado si dichas partes pueden ser vendidas separadamente. Si estas partes no pueden ser vendidas separadamente, la entidad únicamente la calificará como inversión inmobiliaria, si sólo una parte insignificante se utiliza para la producción o prestación de bienes o servicios, o para fines administrativos.

2. Valoración inicial, valoración posterior y baja.

A las inversiones inmobiliarias le serán de aplicación lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

3. Reclasificaciones.

Se realizarán reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material sólo cuando exista un cambio en su uso. Su registro se realizará atendiendo a los siguientes criterios:

a) Sin cambios en el modelo contable.

Cuando la entidad siga utilizando el modelo del coste o el modelo de la revalorización, las reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material no modificarán el valor contable de los inmuebles afectados.

b) Cambio del modelo de la revalorización al modelo de coste.

El valor contable del inmueble afectado por la reclasificación será el que correspondería al mismo según el modelo de coste. Para ello, se eliminarán, en el momento de su reclasificación el saldo pendiente de imputación de la partida específica del patrimonio neto así como el correspondiente a la amortización acumulada relativa a dicha revalorización.

c) Cambio del modelo de coste al modelo de la revalorización.

La diferencia que pudiera existir en la fecha de la reclasificación, entre el valor contable del inmueble y su valor razonable, se tratará de la siguiente forma:

– Cualquier disminución en el valor contable del inmueble se reconocerá en el resultado del ejercicio.

– Cualquier aumento en el valor contable se tratará como sigue:

1. En la medida en que tal aumento sea la reversión de un deterioro del valor, previamente reconocido para ese inmueble, el aumento se reconocerá en el resultado del ejercicio.

2. Cualquier remanente del aumento sobre la reversión anterior habrá de ser abonado directamente en una partida específica de patrimonio neto.

5.^a INMOVILIZADO INTANGIBLE

1. Concepto.

El Inmovilizado intangible se concreta en un conjunto de activos intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos de la entidad.

Se incluirán las inversiones militares especializadas cuando tengan carácter intangible y se utilicen exclusivamente en la Defensa Nacional.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado intangible y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes y derechos cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

2. Reconocimiento.

Deben cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento del marco conceptual de contabilidad pública. La entidad evaluará la probabilidad en la obtención de rendimientos económicos futuros o en la potencial de servicio, utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

Los activos que integren el inmovilizado intangible deberán cumplir con el criterio de identificabilidad.

Un inmovilizado intangible será identificable cuando cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Es separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arrendado, intercambiado o entregado para su explotación.
- b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables o de otros derechos u obligaciones.

Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, para su tratamiento como inmovilizado material o intangible, la entidad realizará el oportuno juicio para distribuir el importe que corresponda a cada tipo de elemento, salvo que el relativo a algún tipo de elemento sea poco significativo con respecto al valor total del activo.

3. Valoración.

3.1 Valoración inicial y valoración posterior.

Se aplicarán los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material», sin perjuicio de lo señalado a continuación en esta norma de reconocimiento y valoración.

3.2 Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo reconocido como inmovilizado intangible deben incorporarse como más importe en el activo sólo cuando sea posible que este desembolso vaya a permitir a dicho activo generar rendimientos económicos futuros o un potencial de servicio y el desembolso pueda estimarse y atribuirse directamente al mismo. Cualquier otro desembolso posterior debe reconocerse como un gasto en el resultado del ejercicio.

Los desembolsos sobre un inmovilizado intangible reconocidos como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un inmovilizado intangible.

3.3 Amortización y deterioro.

Se deberá valorar por la entidad si la vida útil del activo es definida o indefinida. Se considerará que un activo tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad, o a la utilización en la producción de bienes y servicios públicos; por ejemplo: una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. En estos casos se comprobará si el activo ha experimentado un deterioro de valor, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

Los activos con vida útil indefinida no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro, debiendo revisarse dicha vida útil cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En el supuesto de que no se den esas circunstancias, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, contabilizándose como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 21, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores».

Los activos con vida útil definida se amortizarán durante su vida útil. Será admisible cualquier método que contemple las características técnico-económicas del activo, o derecho y, si no pudieran determinarse de forma fiable se adoptará el método lineal de amortización. La amortización de un inmovilizado intangible con una vida útil definida no cesará cuando el activo esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como activo en estado de venta.

4. Activos dados de baja y retirados del uso.

Se aplicarán los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

5. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

5.1 Gastos de Investigación y Desarrollo.

La investigación es el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.

Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en el que realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en el que cumplan todas las condiciones siguientes:

a) Que el inmovilizado intangible vaya a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el inmovilizado intangible o para el activo en sí, o bien en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

b) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.

c) Que estén específicamente individualizados por proyectos y se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes claramente establecida.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años. En el caso de que las condiciones del párrafo anterior que justifican la capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, deberán reconocerse en el activo y se amortizarán durante su vida útil que, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. En el caso de que las condiciones que justifican la capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

5.2 Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido.

Las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso, por un periodo inferior a la vida económica, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», no deban calificarse como arrendamientos financieros, se contabilizarán en una rúbrica del inmovilizado intangible, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su capacidad o los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. La amortización de estos elementos del inmovilizado intangible se realizará en función de la vida útil de las inversiones realizadas.

5.3 Propiedad industrial e intelectual.

Es el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

Se incluirán los gastos de desarrollo capitalizados y, que cumpliendo los requisitos legales, se inscriban en el correspondiente registro, incluyendo el coste de registro y de formalización de la patente.

5.4 Aplicaciones informáticas.

Se incluirá en el activo el importe satisfecho por los programas informáticos, el derecho al uso de los mismos, o el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. Los desembolsos realizados en las páginas «web» generadas internamente por la entidad, deberán cumplir este requisito, además de los requisitos generales de reconocimiento de activos.

Se aplicarán los mismos criterios de activación que los establecidos para los gastos de investigación.

Los programas informáticos integrados en un equipo que no puedan funcionar sin él, serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

5.5 Otro Inmovilizado intangible.

Recoge otros derechos no singularizados anteriormente, entre otros, las concesiones administrativas; las cesiones de uso por periodos inferiores a la vida económica, cuando de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», no se deba contabilizar como arrendamiento financiero; los derechos de traspaso y los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades locales u otras entidades públicas, siempre que no estén materializados en terrenos.

6.^a ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

1. Arrendamientos financieros.

1.1 Concepto.

a) Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, el arrendamiento deberá calificarse como financiero.

Se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad en un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción de compra. Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato de arrendamiento no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, cuando el precio de la opción de compra sea menor que el valor razonable del activo en el momento en que la opción de compra sea ejercitable.

b) Se presumirá también que se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, aunque no exista opción de compra, cuando se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

b.1) El plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo o, cuando no cumpliendo lo anterior, exista evidencia de que ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización.

b.2) Al inicio del arrendamiento el valor actual de las cantidades a pagar supongan un importe sustancial del valor razonable del activo arrendado.

b.3) Cuando los activos arrendados tengan una naturaleza tan especializada que su utilidad quede restringida al arrendatario y los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes.

c) Otros indicadores de situaciones que podrían llevar a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero son:

c.1) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

c.2) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

c.3) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

d) En los acuerdos de arrendamiento a terceros de activos portadores de potencial de servicio, con o sin opción de compra, se presumirá, en todo caso, que no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en tanto la entidad mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado. Por tanto, no serán aplicables a este tipo de activos las presunciones señaladas en los párrafos anteriores de este apartado.

1.2 Reconocimiento y valoración.

Los activos objeto de arrendamiento financiero se registrarán y valorarán de acuerdo a la norma de reconocimiento y valoración que les corresponda de acuerdo con su naturaleza, salvo lo especificado en los párrafos siguientes.

Dado que los terrenos tienen una vida útil indefinida, si no se espera que su propiedad pase al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y ventajas que inciden en la propiedad del mismo. En un arrendamiento financiero conjunto los componentes del terreno y edificio se considerarán de forma separada si al finalizar el plazo del arrendamiento la propiedad del terreno no va a ser transmitida al arrendatario, en cuyo caso el componente de terreno se clasificará como arrendamiento operativo, para lo cual se distribuirán los pagos acordados entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables que representen los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero salvo que resulte evidente que es operativo.

1.3 Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario en el momento inicial deberá reconocer el activo según su naturaleza y la obligación asociada al mismo como pasivo por el mismo importe, que será el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra, y con exclusión de las cuotas de carácter contingente así como de los costes de los servicios y demás gastos que, de acuerdo con las normas de valoración n.º 2, «Inmovilizado material», y n.º 5, «Inmovilizado intangible», no se puedan activar. A estos efectos se entiende por cuotas de carácter contingente aquellas cuyo importe futuro dependa de una variable establecida en el contrato.

Para calcular el valor actual de estas partidas se tomará como tipo de actualización el tipo de interés reflejado en el contrato. Si este tipo no estuviera determinado, se aplicará el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, el tipo de interés al que obtendría los fondos necesarios para comprar el activo.

Los costes directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento estará constituida por dos partes que representan, respectivamente, la carga financiera y la reducción de la deuda pendiente de pago. La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a los resultados del ejercicio en el que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo para el arrendatario.

1.4 Contabilidad del arrendador.

Cuando una entidad transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas de un activo mediante una operación a la que sea aplicable la presente norma de reconocimiento y valoración, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador. Simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable en el momento del inicio de la operación, registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que dichos intereses se devenguen de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

2. Arrendamientos operativos.

Se trata de un contrato de arrendamiento en el que no se transfieren los riesgos y ventajas que son inherentes a la propiedad.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas por los arrendatarios como gastos en el resultado del ejercicio en el que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se registrarán por el arrendador en el resultado del ejercicio en que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

3. Venta con arrendamiento posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción. Además, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero. Los gastos por intereses asociados a la operación se contabilizarán a lo largo de la vida del contrato de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

El arrendador contabilizará la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

7.^a ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

1. Concepto.

Los activos en estado de venta son activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar la clasificación anterior, el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable. Se considera que su venta será altamente probable, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.

b) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

2. Valoración inicial.

La entidad valorará estos activos al valor contable que correspondería en ese momento al activo no corriente, según el modelo del coste. Para ello, se darán de baja

todas las cuentas representativas del inmovilizado que cambia de uso y se darán de alta las cuentas representativas del activo en estado de venta que incluirán, en su caso, el deterioro acumulado que existiese previamente a su clasificación.

3. Valoración posterior.

La entidad valorará estos activos al menor valor entre su valor contable, según el modelo de coste, y su valor razonable menos los costes de venta.

La entidad reconocerá un deterioro de valor por un importe equivalente a la diferencia que pudiera existir entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta debido a las reducciones del valor del activo.

La entidad reconocerá un resultado por cualquier incremento posterior derivado de la valoración a valor razonable menos los costes de venta del activo. En todo caso, el valor contable del activo después de la reversión de un deterioro, no podrá superar el importe asignado a su valor inicial.

Los activos en estado de venta no son objeto de amortización mientras estén clasificados como tales.

4. Reclasificaciones.

Se realizarán reclasificaciones entre activos en estado de venta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material sólo cuando exista un cambio en su uso. Su registro se realizará atendiendo a los siguientes criterios:

a) Activos contabilizados según el modelo de coste.

La entidad valorará el activo no corriente que deje de estar clasificado como «activo en estado de venta» por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como tal, ajustado por cualquier deterioro o dotación a la amortización que se hubiera reconocido si el activo no se hubiera clasificado como activo en estado de venta.

Para ello, la entidad dará de alta de nuevo todas las cuentas representativas del activo no corriente y dará de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

b) Activos contabilizados según el modelo de la revalorización.

La entidad valorará el activo no corriente reclasificado por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como activo en estado de venta, modificado por cualquier deterioro, dotación a la amortización o revalorización, en su caso, que se hubiera reconocido durante el periodo en el que el activo ha estado clasificado como activo en estado de venta.

Para ello, se dará de alta la cuenta representativa del bien por su valor según el modelo del coste –siguiendo el procedimiento previsto en el apartado a) anterior– más el importe total acumulado de la revalorización, con abono, además de a las cuentas que corresponda de amortización acumulada o deterioro, en su caso, a la cuenta específica del patrimonio neto que se correspondería con dicha revalorización si el activo nunca se hubiera reclasificado como activo en estado de venta. Asimismo se darán de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

8.^a ACTIVOS FINANCIEROS

1. Concepto.

Son activos financieros el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los activos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecidos criterios específicos en otra norma de reconocimiento y valoración.

2. Clasificación de los activos financieros.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán inicialmente en alguna de las siguientes categorías:

a) Créditos y partidas a cobrar.

Se incluirán en esta categoría:

a.1) Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual.

a.2) Otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado por la entidad, excluidas las razones imputables al deterioro crediticio.

a.3) Las operaciones de adquisición de instrumentos de deuda con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.

b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Se incluirán en esta categoría los valores representativos de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo, y respecto de los que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier fecha posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.

c) Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En esta categoría se incluirán:

c.1) Los activos financieros que, negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.

c.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

d) Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas son los definidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público, que se aprueben por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

e) Activos financieros disponibles para la venta.

En esta categoría se incluirán todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriores.

3. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un activo financiero en su balance cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas del contrato o acuerdo mediante el que se formalice la inversión financiera.

Para determinar el momento del reconocimiento de los activos financieros que surjan de derechos no contractuales, se estará a lo dispuesto al efecto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», para el caso de transferencias o subvenciones recibidas, o en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración, en los restantes casos.

4. Créditos y partidas a cobrar.

4.1 Valoración inicial.

Con carácter general los créditos y partidas a cobrar se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Sin embargo los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en el que se reconoce el activo cuando tengan poca importancia relativa.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos y partidas a cobrar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual, se valorarán por su valor nominal.

Las partidas a cobrar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados, se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, aplicando la tasa de interés de la Deuda del Estado vigente en cada plazo. No obstante las partidas a cobrar a largo plazo se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Cuando el activo financiero, con intereses subvencionados, se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe entregado, según el caso, se imputará como subvención concedida en la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se reconoce el activo financiero.

En todo caso, las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado, sin actualizar.

4.2 Valoración posterior.

Los créditos y partidas a cobrar se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, las partidas a cobrar que, sin tipo de interés contractual, se hayan valorado inicialmente por su valor nominal, y los préstamos concedidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe entregado, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

4.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente,

se ha deteriorado como resultado de uno o más sucesos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser la insolvencia del deudor.

El deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor contable y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima se van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los créditos a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda de acuerdo con las condiciones contractuales a la fecha de cierre del ejercicio.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en el resultado del ejercicio. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable que tendría el crédito en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

5. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

5.1 Valoración inicial.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en que se reconoce la inversión cuando tengan poca importancia relativa.

5.2 Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas a vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

5.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, de conformidad con los criterios señalados en el apartado 4.3 anterior.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se podrá utilizar el valor de mercado del activo financiero, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la entidad.

6. Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6.1 Valoración inicial.

Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que le sean directamente atribuibles, se imputarán a resultados del ejercicio en que se produzca la adquisición.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

6.2 Valoración posterior.

Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable, se imputarán

a resultados del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados según el tipo de interés efectivo y, en su caso, las diferencias de cambio.

7. Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7.1 Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma antes de que la entidad pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión y contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta la baja o deterioro.

Formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

En caso de aportaciones no dinerarias, para la valoración inicial de la inversión se aplicará lo establecido en el punto 4.d) de la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material», para los activos adquiridos en permuta.

7.2 Valoración posterior.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por enajenación u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que otorgan los mismos derechos.

7.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, y en todo caso en el momento que se acuerde la enajenación o transmisión de la participación, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor contable de la inversión no será recuperable como consecuencia, por ejemplo, de un descenso prolongado y significativo de los fondos propios de la entidad participada.

En el caso de entidades cuyas participaciones se negocien en un mercado activo, el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor contable y el valor razonable calculado con referencia al mercado activo.

En el caso de entidades cuyas participaciones no se negocien en un mercado activo, para determinar el importe de la corrección valorativa se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en el resultado del ejercicio. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable que tendría la inversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

En el caso de que se hubiera producido una inversión en la entidad previa a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa

calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja dichos ajustes hasta el importe de los mismos, y el exceso, en su caso, se registrará como resultado del ejercicio. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente al patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, éste último se incrementará hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos. El nuevo importe así surgido, se considerará a partir de ese momento coste de la inversión. Sin embargo, si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de la inversión, la partida de patrimonio neto que recoja los correspondientes ajustes negativos de valor, se imputará íntegramente a resultados del ejercicio.

8. Activos financieros disponibles para la venta.

8.1 Valoración inicial.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, en el caso de valores representativos de deuda, los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en que se reconoce la inversión cuando tengan poca importancia relativa.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

8.2 Valoración posterior.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta la enajenación o deterioro del activo financiero, momento en que se imputará a resultados.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por enajenación u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos.

No obstante, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial las correcciones por deterioro de valor, los intereses devengados según el tipo de interés efectivo, y los resultados por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de conformidad con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 13, «Moneda extranjera».

Los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo, se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

8.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial y que ocasionen, en el caso de los instrumentos de deuda, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser el caso de la insolvencia del deudor, o bien, en el caso de instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor contable del mismo, debido a un descenso prolongado o significativo en su cotización o de sus fondos propios, en el caso de instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio o de un cuarenta por ciento de su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado, menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta del resultado económico patrimonial y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las disminuciones acumuladas de valor razonable de estos activos reconocidas en el patrimonio neto, se imputarán a resultados cuando exista evidencia objetiva del deterioro de valor.

Si en ejercicios posteriores se incrementa el valor razonable del activo, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a resultados del ejercicio, salvo en el caso de los instrumentos de patrimonio, que se registrará un incremento de valor razonable directamente contra patrimonio neto.

No obstante, para los instrumentos de patrimonio valorados al coste por no negociarse en un mercado activo, la corrección valorativa por deterioro se calculará teniendo en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

9. Reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros.

Las reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros, deben atenderse a las siguientes reglas:

a) La entidad no podrá reclasificar ningún activo financiero a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

b) Los instrumentos financieros derivados no podrán reclasificarse fuera de la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

c) Si como consecuencia de un evento inusual y altamente improbable de que se repita en un futuro, surgido con posterioridad a su clasificación inicial, un instrumento de deuda clasificado en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados no se mantiene ya con la intención de realizarlo en el corto plazo, la entidad podrá reclasificarlo a la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, si tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de conservarlo en un futuro previsible o hasta su vencimiento.

En tal caso, el activo se valorará por su valor razonable en la fecha de la reclasificación que pasará a ser su nuevo coste o coste amortizado y no se revertirá ningún beneficio o pérdida previamente reconocidos en resultados.

d) En cuanto a las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, la entidad no podrá clasificar ni tener clasificado ningún activo financiero en dicha categoría si durante el ejercicio actual o los dos ejercicios anteriores ha vendido o reclasificado activos financieros incluidos en esta categoría, salvo que fuese por un importe insignificante en relación con el importe total de los activos incluidos en la misma o se tratase de alguna de las siguientes ventas o reclasificaciones:

1. Las que estén muy próximas al vencimiento.
2. Las que tengan lugar después de que la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal del activo financiero, de acuerdo con su plan de amortización.
3. Las que sean atribuibles a un suceso aislado, no recurrente, y que no pudieron ser razonablemente anticipadas por la entidad.

Cuando la calificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento deje de ser adecuada como consecuencia de ventas o reclasificaciones por un importe que no sea insignificante, según lo dispuesto en el apartado anterior, así como por cambios en la intención o en la capacidad financiera de la entidad para mantenerlas, todos los activos financieros incluidos en dicha categoría se reclasificarán inmediatamente a la categoría de activos financieros disponibles para la venta, y se valorarán por su valor razonable, no siendo posible además clasificar activos financieros como inversiones mantenidas a vencimiento durante los dos ejercicios siguientes.

La entidad registrará la diferencia entre el valor contable y el valor razonable del activo, en el momento de la reclasificación, directamente en el patrimonio neto de la entidad, y se aplicarán las reglas relativas a los activos financieros disponibles para la venta.

Una vez transcurridos los dos ejercicios a que se refiere el apartado anterior, los activos que hasta ese momento estaban clasificados como disponibles para la venta, se podrán reclasificar de nuevo como mantenidos a vencimiento, si la entidad tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento. El valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. La diferencia que pudiera existir entre este valor y el importe a vencimiento se imputará a resultados según el método del tipo de interés efectivo.

En cuanto a los incrementos y disminuciones de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto de la entidad, se llevarán a resultados a lo largo de la vida residual del activo financiero utilizando el método del tipo de interés efectivo.

e) Los valores representativos de deudas clasificados inicialmente en la categoría activos financieros disponibles para la venta podrán reclasificarse a la categoría inversiones mantenidas hasta el vencimiento si la entidad tiene la intención y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento. No obstante esta reclasificación no podrá realizarse hasta que transcurran, en su caso, los dos años a que se refiere el apartado d) anterior.

f) Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando dejen de tener tal calificación se valorarán de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

10. Dividendos e intereses recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como resultados del ejercicio.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición, así como el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento.

Los dividendos acordados después de la adquisición que correspondan a beneficios obtenidos antes de la adquisición, se registrarán como modificación del valor inicial de la inversión.

Los intereses devengados se reconocerán utilizando el método del tipo de interés efectivo, incluso para aquellos instrumentos de deuda clasificados en las categorías de activos financieros disponibles para la venta y activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En los activos financieros a interés variable, las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos inicialmente calculados. Dichas variaciones se imputarán como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos.

El cálculo del tipo de interés efectivo se podrá realizar por capitalización simple cuando el activo financiero se adquiera con vencimiento a corto plazo o cuando se trate de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

11. Baja en cuentas.

La entidad dará de baja en cuentas un activo financiero o una parte del mismo sólo cuando hayan expirado o se hayan transmitido los derechos sobre los flujos de efectivo que el activo genera, siempre que, en este último caso, se hayan transferido de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero.

La entidad evaluará en qué medida retiene o transmite los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, comparando su exposición, antes y después de la transmisión a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transmitido.

Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y ventajas, dará de baja en cuentas el activo financiero, reconociendo de forma separada, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creados o retenidos como consecuencia de la transmisión.

Si la entidad retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas, mantendrá en cuentas el activo financiero en su integridad, reconociendo un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Si la entidad ni transmite ni retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, dará de baja el activo cuando no retenga el control sobre el mismo, circunstancia que dependerá de la capacidad del adquirente para transmitir el activo financiero. Si la entidad retiene el control sobre el activo financiero transmitido, continuará reconociéndolo por el importe de la exposición de la entidad a las variaciones de valor del activo transmitido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se de de baja en cuentas, la diferencia entre la contraprestación recibida, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier

pasivo asumido, y el valor contable del activo financiero, o de la parte del mismo que se haya transmitido, más cualquier importe acumulado reconocido directamente en el patrimonio neto, se imputará a resultados del ejercicio en que tenga lugar la baja en cuentas.

9.^a PASIVOS FINANCIEROS

1. Concepto.

Un pasivo financiero es una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los pasivos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecido criterios específicos en otra norma de reconocimiento y valoración.

2. Clasificación de los pasivos financieros.

A los solos efectos de su valoración, los pasivos financieros se clasificarán inicialmente en las siguientes categorías:

a) Pasivos financieros al coste amortizado, que incluyen:

a.1) Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.

a.2) Deudas representadas en valores negociables emitidos con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y aquellas que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior al año desde su emisión.

a.3) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo, o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista.

a.4) Deudas con entidades de crédito.

a.5) Otros débitos y partidas a pagar.

b) Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, que incluyen:

b.1) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo o el objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto aquellos en los que el acuerdo se efectúe a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista, y

b.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

No obstante, en el caso de transferencias de activos financieros en las que la entidad deba seguir reconociendo el activo transferido en función de su implicación continuada, el pasivo originado en dicha transferencia se debe valorar de forma consistente con el activo transferido.

Por tanto, si el activo transferido se valora por su valor razonable, las variaciones en el valor razonable del pasivo financiero asociado se reconocerán en el resultado del ejercicio, salvo cuando el activo transferido esté clasificado como activo financiero disponible para la venta, en cuyo caso las variaciones en el valor razonable del pasivo asociado se reconocerán en el patrimonio neto.

La entidad no podrá reclasificar ningún pasivo financiero de la categoría pasivos financieros al coste amortizado a la de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, ni de ésta a aquélla.

3. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un pasivo financiero en su balance, cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento financiero.

Para determinar el momento del reconocimiento de los pasivos financieros que surjan de obligaciones no contractuales, se estará a lo dispuesto al efecto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», para el caso de transferencias o subvenciones concedidas, o en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración, en los restantes casos.

4. Valoración inicial.

4.1 Pasivos financieros al coste amortizado.

Con carácter general, los pasivos financieros al coste amortizado se valorarán inicialmente por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida, ajustado con los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar al resultado del ejercicio en el que se reconoce el pasivo cuando tengan poca importancia relativa.

Para la valoración inicial de las deudas asumidas se aplicará la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

Las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal.

Las partidas a pagar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a pagar, aplicando la tasa de interés a la que la entidad deba liquidar los intereses por aplazamiento o demora en el pago.

No obstante, las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Cuando el pasivo financiero con intereses subvencionados se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe recibido, según el caso, se reconocerá como una subvención recibida y se imputará a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

En todo caso, las fianzas y depósitos recibidos se valorarán siempre por el importe recibido, sin actualizar.

4.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la contraprestación recibida.

Los costes de transacción de la emisión se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzcan.

5. Valoración posterior.

5.1 Pasivos financieros al coste amortizado.

Los pasivos financieros al coste amortizado se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, las partidas a pagar sin tipo de interés contractual que se hayan valorado inicialmente por su valor nominal y los préstamos recibidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe recibido continuarán valorándose por dichos importes.

En los pasivos financieros a interés variable, las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos inicialmente calculados. Dichas variaciones se imputarán como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos.

En el caso de modificación de las fechas previstas de amortización se recalculará el tipo de interés efectivo, que será aquél que iguale, en la fecha de modificación, el valor actual de los nuevos flujos de efectivo con el coste amortizado del pasivo en ese momento. El tipo de interés efectivo recalculado se utilizará para determinar el coste amortizado del pasivo financiero en el periodo restante de vida del mismo.

5.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se valorarán por su valor razonable.

El importe que surja de la variación del valor razonable se imputará al resultado del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados y las diferencias de cambio, en su caso.

5.3 Tipo de interés efectivo.

A los efectos de la imputación de los intereses devengados según el método del tipo de interés efectivo que se contempla en los puntos 5.1 y 5.2 anteriores, se podrá utilizar la capitalización simple en el caso de pasivos financieros al coste amortizado emitidos a corto plazo y en los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6. Baja en cuentas.

6.1 Criterio general.

La entidad dará de baja un pasivo financiero cuando se haya extinguido, esto es, cuando la obligación que dio origen a dicho pasivo se haya cumplido o cancelado.

La compra de un pasivo financiero propio implica su baja en cuentas aunque se vaya a recolocar de nuevo, excepto en el caso previsto en el punto 6.3 siguiente.

6.2 Resultados en la cancelación.

La diferencia entre el valor contable del pasivo financiero, o de la parte del mismo, que se haya cancelado o cedido a un tercero y la contraprestación entregada a dicho tercero, en la que se incluirá cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado del ejercicio en que tenga lugar.

6.3 Compraventas dobles de pasivos propios.

No se dará de baja en cuentas el pasivo en el caso de compraventas dobles de pasivos propios cuando la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo, o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista; ya que el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o

en la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía de la devolución de los fondos prestados.

En este caso, se mantendrá en cuentas el pasivo propio y se registrará la operación de compraventa doble como un préstamo concedido o depósito financiero, según proceda. Los gastos del pasivo propio y los ingresos del activo financiero se reconocerán, sin compensar, en la cuenta del resultado económico patrimonial.

Si la venta del pasivo recomprado se pactara a precio de mercado, la operación se tratará como extinción del pasivo y posterior emisión de otro pasivo.

6.4 Intercambio de pasivos financieros.

El intercambio de instrumentos de deuda a coste amortizado entre la entidad emisora y el prestamista se tratará contablemente de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Cuando los instrumentos de deuda intercambiados tengan condiciones sustancialmente diferentes:

La operación se registrará como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero. Cualquier coste o comisión por la operación se registrará como parte del resultado procedente de la extinción.

b) Cuando los instrumentos de deuda intercambiados no tengan condiciones sustancialmente diferentes:

El pasivo financiero original no se dará de baja en cuentas y el importe de los costes y comisiones se registrará como un ajuste de su valor en cuentas y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado.

Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo que será aquel que iguale el valor en cuentas del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Para determinar el coste amortizado del pasivo financiero en el periodo restante de vida del mismo, se utilizará el tipo de interés efectivo calculado según el párrafo anterior.

A estos efectos, se considerará que los instrumentos de deuda intercambiados tienen condiciones sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

6.5 Modificación de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

Se considerará que se ha producido una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del pasivo financiero según las nuevas condiciones, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero según las condiciones anteriores, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

Las modificaciones sustanciales de las condiciones actuales de un pasivo financiero se registrarán con el mismo criterio que el establecido en el apartado a) del punto 6.4 anterior para el intercambio de instrumentos de deuda que tengan condiciones sustancialmente diferentes. Para la valoración inicial del nuevo pasivo se utilizará como tipo de actualización de los flujos a pagar el tipo de mercado de un pasivo semejante.

Las modificaciones no sustanciales de las condiciones actuales de un pasivo financiero se registrarán con el mismo criterio que el establecido en el apartado b) del punto 6.4 anterior para el intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes.

6.6 Extinción del pasivo por asunción.

Cuando un acreedor exima a la entidad de su obligación de realizar pagos porque un nuevo deudor ha asumido la deuda, la entidad extinguirá el pasivo financiero original.

El resultado de la extinción se reconocerá de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», y será igual a la diferencia entre el valor en cuentas del pasivo financiero original y cualquier contraprestación entregada por la entidad.

6.7 Extinción del pasivo por prescripción.

Cuando haya prescrito la obligación de la entidad de rembolsar al acreedor el pasivo financiero, la baja en cuentas del correspondiente pasivo se imputará al resultado del ejercicio en que se acuerde la prescripción.

7. Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es un contrato que exige que el emisor efectúe pagos para rembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

El emisor de un contrato de garantía financiera registrará las comisiones o primas a percibir conforme se devenguen, imputándolas a resultados como ingreso financiero, de forma lineal a lo largo de la vida de la garantía.

Asimismo provisionará las garantías clasificadas como dudosas de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes».

10.^a COBERTURAS CONTABLES

1. Concepto.

Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Cuando una cobertura se califique como cobertura contable, por cumplir con los requisitos exigidos en el apartado 4 de esta norma, la contabilización del instrumento de cobertura y de la partida cubierta se registrará por los criterios establecidos en el apartado 5 de esta norma de reconocimiento y valoración.

2. Instrumentos de cobertura.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados. En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán designar como instrumentos de cobertura activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

En una relación de cobertura, el instrumento de cobertura se designa en su integridad, aunque sólo lo sea por un porcentaje de su importe total, salvo en los contratos a plazo, que se podrá designar como instrumento de cobertura el precio de contado, excluyendo el componente de interés.

La relación de cobertura debe designarse por la totalidad del tiempo durante el cual el instrumento de cobertura permanece en circulación.

Dos o más derivados, o proporciones de ellos, podrán designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura.

Un instrumento se puede designar para cubrir más de un riesgo siempre que:

- se puedan identificar claramente los diferentes riesgos cubiertos,
- exista una designación específica del instrumento de cobertura para cada uno de los diferentes riesgos cubiertos, y
- la eficacia de la cobertura pueda ser demostrada.

3. Partidas cubiertas.

Se podrán designar como partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos en balance, los compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos, y las transacciones previstas altamente probables de realizar que expongan a la entidad a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

Los activos y pasivos que compartan la exposición al riesgo que se pretende cubrir, podrán cubrirse en grupo solo si el cambio en el valor razonable atribuible al riesgo cubierto para cada partida individual debe esperarse que sea aproximadamente proporcional al cambio total del valor razonable del grupo atribuible al riesgo cubierto.

No se podrá designar como partida cubierta una posición neta global de activos y pasivos. No obstante, si se quiere cubrir del riesgo de tipo de interés el valor razonable de una cartera compuesta de activos y pasivos financieros, se podrá designar como partida cubierta un importe monetario de activos o de pasivos equivalente al importe neto de la cartera, siempre que la totalidad de los activos o de los pasivos de los que se extraiga el importe monetario cubierto estén expuestos al riesgo cubierto.

Los activos financieros y pasivos financieros podrán cubrirse parcialmente, tal como un determinado importe o porcentaje de sus flujos de efectivo o de su valor razonable, siempre que pueda medirse la eficacia de la cobertura.

Los activos o pasivos no financieros solamente podrán designarse como partidas cubiertas:

- a) por los riesgos asociados a las diferencias de cambio en moneda extranjera, o
- b) en su integridad, es decir, por todos los riesgos que soporte.

4. Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.

Una cobertura se calificará como cobertura contable únicamente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- a) En el momento inicial, se debe designar y documentar la relación de cobertura, así como fijar el objetivo y la estrategia que pretende la entidad a través de dicha relación.

Dicha documentación deberá incluir:

- La identificación del instrumento de cobertura, de la partida o transacción cubierta y de la naturaleza del riesgo concreto que se está cubriendo.

- En el caso de que el instrumento de cobertura no se vaya a valorar por su valor razonable, se justificará que se cumplen todos los requisitos que, a tal efecto, se contemplan al final del apartado 5.1 «Valoración del instrumento de cobertura» de esta norma.

- El criterio y método para valorar la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a las variaciones de la partida cubierta, ya sea en el valor razonable o en los flujos de efectivo, que se atribuyen al riesgo cubierto.

b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz durante todo el plazo previsto para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentado.

Una cobertura se considerará altamente eficaz si se cumplen las dos siguientes condiciones:

- Al inicio de la cobertura y durante su vida, la entidad puede esperar que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

- La eficacia real de la cobertura, es decir, la relación entre el resultado del instrumento de cobertura y el de la partida cubierta, está en un rango del ochenta al ciento veinticinco por ciento.

c) La eficacia de la cobertura puede ser determinada de forma fiable, esto es, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y el valor razonable del instrumento de cobertura deben poderse determinar de forma fiable.

La eficacia se valorará, como mínimo, cada vez que se preparen las cuentas anuales.

Para valorar la eficacia de las coberturas se utilizará el método que mejor se adapte a la estrategia de gestión del riesgo por la entidad, siendo posible adoptar métodos diferentes para las distintas coberturas.

5. Criterios valorativos de las coberturas contables.

5.1 Valoración del instrumento de cobertura.

El instrumento de cobertura que sea un derivado, o el componente de tipo de cambio de un activo o pasivo financiero designado instrumento de cobertura en una cobertura del riesgo de tipo de cambio, se valorará por su valor razonable.

La imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura atribuible a la parte del mismo que haya sido calificada como cobertura eficaz, deberá realizarse en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afecten al resultado económico patrimonial.

Cuando para cumplir con lo establecido en el párrafo anterior, la imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura deba diferirse a ejercicios posteriores, los importes diferidos se registrarán en una cuenta de patrimonio neto.

El importe reconocido en el patrimonio neto será el menor de:

- El resultado acumulado por el instrumento de cobertura desde el inicio de ésta; o

– La variación acumulada en el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura.

Con carácter general, el importe acumulado en el patrimonio neto se imputará a resultados a medida que se imputen los ingresos y gastos derivados de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto, excepto cuando se permita su inclusión en el valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

Las variaciones en el valor razonable del instrumento de cobertura atribuibles a la parte del mismo calificada como cobertura ineficaz, se imputarán en el resultado del ejercicio aplicando la norma de reconocimiento y valoración que corresponda n.º 8, «Activos financieros», o n.º 9, «Pasivos financieros».

No obstante, el instrumento de cobertura no tendrá que valorarse por su valor razonable, sino con el mismo criterio que la partida cubierta, cuando la cobertura cumpla los siguientes requisitos:

– El instrumento de cobertura es una permuta financiera de divisas, una permuta financiera de intereses, o un contrato a plazo de divisas.

– La partida cubierta es un pasivo financiero al coste amortizado o una inversión mantenida hasta el vencimiento.

– El instrumento de cobertura se designa para compensar las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta debidas a los riesgos del tipo de cambio o de tipo de interés a los que está efectivamente expuesta.

– La entidad, en la documentación de la cobertura, declara que tiene la intención y la capacidad financiera de mantener el instrumento de cobertura y la partida cubierta hasta el vencimiento de la cobertura y que no revocará la designación de la cobertura.

– Por las características del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, se puede asegurar, en el momento inicial, que la cobertura va a ser plenamente eficaz hasta su vencimiento, es decir, que los cambios en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura van a compensar íntegramente los cambios en los flujos de efectivo de la partida cubierta correspondientes al importe y al riesgo cubiertos. Ello se conseguirá cuando, por ejemplo, se cubra un pasivo financiero mediante una permuta en la que la corriente deudora tenga las mismas características (moneda, tipo de interés de referencia, vencimiento de intereses, etc.) que la partida cubierta.

5.2 Valoración de la partida cubierta.

5.2.1 Activos y pasivos reconocidos en balance.

Cuando se cubra un activo o un pasivo de las variaciones en su valor razonable, las variaciones de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio ajustando el valor contable de la partida cubierta, incluso cuando ésta se valore al coste amortizado o sea un activo financiero disponible para la venta.

El ajuste realizado en el valor contable de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo recalculado en la fecha que comience la imputación. Dicha imputación podrá empezar tan pronto como se realice el ajuste y en todo caso deberá empezar en el momento en que la partida cubierta deje de ser ajustada por los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura.

Las variaciones en el valor razonable de la partida cubierta no atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán según los criterios generales aplicables a la partida cubierta.

Las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta se imputarán a resultados según los criterios generales aplicables a la partida cubierta.

5.2.2 Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos.

Las variaciones en el valor razonable de un compromiso en firme no reconocido como activo o pasivo, designado como partida cubierta, que sean atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán como un activo o pasivo con imputación al resultado del ejercicio.

Cuando la entidad suscriba un compromiso en firme para adquirir un activo o asumir un pasivo y dicho compromiso se designe partida cubierta, el importe inicial en cuentas del activo o pasivo que resulte del cumplimiento de dicho compromiso se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de dicho compromiso atribuible al riesgo cubierto que se reconozca en el resultado del ejercicio.

No obstante, en el caso de coberturas del riesgo del tipo de cambio, la entidad podrá optar por no reconocer las variaciones en el valor razonable del compromiso en firme durante el periodo de cobertura. En este caso, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto durante el periodo de cobertura, se imputarán en la cuenta del resultado económico patrimonial de acuerdo con los criterios previstos en el punto 5.2.3 siguiente, según que el compromiso en firme diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o no diese lugar al reconocimiento de un activo o un pasivo, respectivamente.

5.2.3 Transacciones previstas altamente probables.

Durante el periodo de cobertura no se reconocerán las variaciones en el valor previsto de la transacción cubierta.

Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto, se imputarán en el resultado del ejercicio a medida que el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al mismo. No obstante, las pérdidas registradas en el patrimonio neto que la entidad espere no poder recuperarlas en ejercicios futuros se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio.

Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o bien al reconocimiento de un compromiso en firme, los importes reconocidos en el patrimonio neto se incluirán en el valor inicial del activo o pasivo, cuando sean adquiridos o asumidos.

Si la cobertura de una transacción prevista no diese lugar al reconocimiento de un activo o pasivo, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto, se imputarán en el resultado del ejercicio a medida que la transacción cubierta afecte al resultado.

6. Interrupción de la contabilidad de coberturas.

La contabilidad de coberturas se interrumpirá en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) El instrumento de cobertura expira o es vendido, resuelto o ejercido; o

b) La cobertura deje de cumplir los requisitos señalados en el apartado 4 anterior; o

c) La entidad revoque la designación.

La sustitución o renovación de un instrumento de cobertura por otro instrumento no supondrá la interrupción de la cobertura, a menos que así esté contemplado en la estrategia de cobertura documentada por la entidad.

Los efectos contables derivados de la interrupción se aplicarán de acuerdo con los siguientes criterios:

– El importe acumulado en el patrimonio neto durante el periodo en el que la cobertura haya sido eficaz se continuará reconociendo en dicha partida hasta que la transacción prevista ocurra, en cuyo momento se aplicarán los criterios del punto 5.2.3. En el momento que no se espere que la transacción prevista ocurra, el importe acumulado en el patrimonio neto se imputará al resultado del ejercicio.

– El ajuste realizado en el valor en cuentas de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio según el criterio del segundo párrafo del punto 5.2.1 de esta norma de reconocimiento y valoración.

11.^a EXISTENCIAS

1. Valoración inicial.

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por el precio de adquisición o el coste de producción.

En las existencias que necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se podrán incluir, en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material», con el límite del valor realizable neto de las existencias en las que se integren.

Los débitos derivados de estas operaciones se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros».

1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura, los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición más todos los costes adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en la ubicación y condición necesaria para su uso, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Los descuentos, rebajas y otras partidas similares se deducirán del precio de adquisición, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los débitos. También se deducirán del precio de adquisición, los intereses incorporados al nominal de los débitos 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 pagar, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, «Pasivos financieros al coste amortizado» de la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros».

1.2 Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumidas, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los

costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción, según los criterios indicados en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

1.3 Métodos de asignación de valor.

Cuando se trate de bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse, si la entidad lo considera más conveniente para su gestión. Se utilizará el mismo método para inventarios de la misma naturaleza o uso.

Cuando no se pueda asignar el valor por los métodos anteriores se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

2. Coste de las existencias en la prestación de servicios.

En la medida que sea significativo, se podrá mantener un inventario por la prestación de servicios con contraprestación, en cuyo caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aun no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 15, «Ingresos con contraprestación».

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios.

3. Valoración posterior.

Cuando el valor realizable neto de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas, reconociéndose como gasto en el resultado del ejercicio y teniendo en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

En el caso de las materias primas, la anterior comparación se realizará con su precio de reposición, en lugar de su valor realizable neto, y la correspondiente corrección valorativa se realizará hasta situarlas a dicho precio de reposición. Sin embargo, no se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su valor contable por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos a su coste de producción o por encima de él.

Los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en los párrafos precedentes, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de existencias que se van a distribuir sin contraprestación o esta es insignificante, su precio de adquisición o su coste de producción se comparará con su precio de reposición, o bien, si no se pueden adquirir en el mercado, con una estimación del mismo.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias han dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociéndose como ingreso en el resultado del ejercicio.

12.^a ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES

1. Concepto.

Son los bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfieran necesariamente a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación.

2. Reconocimiento y valoración por la entidad gestora.

En el caso de construcción de los bienes, cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos derivados del mismo se reconocerán en el resultado del ejercicio, en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio.

El coste de la obra se calculará conforme a lo establecido para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración n.º 11, «Existencias».

Se considera que se pueden estimar con suficiente fiabilidad los ingresos y los costes de un contrato de construcción 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, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.
- d) Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyan directamente por la entidad gestora, los costes asociados con la construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias. En este caso, los ingresos se reconocerán cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

En ambos casos, los costes asociados al contrato o acuerdo que financie la entidad gestora se imputarán como subvención concedida al resultado del ejercicio que proceda de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

3. Reconocimiento y valoración por la entidad destinataria.

Los desembolsos que efectúe la entidad destinataria del contrato o acuerdo de construcción o adquisición, para financiar la obra se registrarán como anticipos de inmovilizado.

La entidad registrará el activo en el momento de su recepción, cuantificando su importe de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material» y n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

13.^a MONEDA EXTRANJERA

1. Conceptos.

Transacción en moneda extranjera: Es toda operación que se establece o exige su liquidación en una moneda extranjera.

Se entiende por moneda extranjera cualquier moneda distinta del euro.

Partidas monetarias: Son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Incluyen entre otros: los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, préstamos, valores representativos de deuda, cuentas a cobrar, cuentas a pagar y provisiones.

Partidas no monetarias: Son activos y pasivos que no dan derecho a recibir ni obligación de entregar, una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Incluyen entre otros, los activos materiales o intangibles, las existencias, así como los instrumentos de patrimonio.

2. Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento en las cuentas anuales, en euros, aplicando al importe correspondiente en moneda extranjera el tipo de cambio al contado, existente en la fecha de la operación.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

3. Valoración posterior.

En cada fecha de presentación de las cuentas anuales se aplicarán las siguientes reglas para realizar la conversión de los saldos denominados en moneda extranjera a euros:

a) Partidas monetarias.–Los elementos patrimoniales de carácter monetario denominados en moneda extranjera se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado existente en esa fecha.

b) Partidas no monetarias.

b.1) Las partidas no monetarias valoradas al coste se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas.

b.2) Las partidas no monetarias valoradas al valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en la que se determinó el valor razonable.

Las amortizaciones deberán dotarse sobre el importe anteriormente calculado.

La conversión a euros de los valores necesarios para estimar el deterioro de valor, se realizará aplicando el tipo de cambio en el momento de su determinación.

4. Tratamiento de las diferencias de cambio.

a) Partidas monetarias.—Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de las partidas monetarias, o en la fecha de presentación de las cuentas anuales, por causa de tipos de cambio diferentes a los utilizados en el registro de la operación en el periodo, deben reconocerse como resultados del periodo en que han aparecido, con la excepción de aquellas partidas designadas como instrumentos de cobertura, a los que les será de aplicación la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

Para el caso particular de un activo financiero monetario clasificado como disponible para la venta se tratará como si se contabilizase a coste amortizado en moneda extranjera. En consecuencia, para dicho activo financiero, las diferencias de cambio asociadas a cambios en el coste amortizado se reconocen como resultados del ejercicio, y los demás cambios de valor, se tratarán tal como se dispone en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros» para este tipo de activos.

b) Partidas no monetarias.—El efecto en la valoración de una partida no monetaria producido con motivo de la aplicación de un tipo de cambio diferente a aquel por el que figure en las cuentas anuales, no será objeto de un tratamiento individualizado sino que tendrá la misma consideración que cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial.

14.^a IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) E IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

1. Impuestos soportados.

El IVA soportado deducible no formará parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto, y será objeto de registro en una rúbrica específica.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de operaciones de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la entidad) que sean objeto de gravamen, el IVA no deducible se sumará al coste de los respectivos activos.

Sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios y estimaciones contables y errores, no alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, en particular los ajustes que sean consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se reconocerán como gasto o ingreso, según proceda, en el resultado del ejercicio.

Las reglas sobre el IVA soportado serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de bienes o servicios que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. Impuestos repercutidos.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes, y será objeto de registro en una rúbrica específica.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

15.^a INGRESOS CON CONTRAPRESTACIÓN

1. Concepto.

Los ingresos con contraprestación son aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio.

2. Reconocimiento y valoración.

Con carácter general los ingresos con contraprestación deben reconocerse cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Cuando su importe pueda medirse con fiabilidad.
- b) Cuando sea probable que la entidad reciba los rendimientos económicos o potencial de servicio asociados a la transacción.

Los ingresos surgidos de transacciones con contraprestación se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda conceder, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los créditos. También se deducirán 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, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, «Valoración inicial», de la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la entidad debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Cuando se intercambien bienes o servicios por otros de naturaleza y valor similar, tal intercambio no dará lugar al reconocimiento de ingresos.

3. Ingresos por ventas.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser registrados cuando se cumplan además de los requisitos generales todos y cada uno de los siguientes:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad.
- b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- c) Los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

4. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos procedentes de una prestación de servicios deben reconocerse cuando el resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad, considerando el grado de avance o realización de la prestación a la fecha de las cuentas anuales. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando además de los requisitos generales para el reconocimiento de ingresos se cumplan todos y cada uno de los siguientes:

a) El grado de avance o realización de la prestación, en la fecha de las cuentas anuales pueda ser medido con fiabilidad.

b) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

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.

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.

16.^a INGRESOS SIN CONTRAPRESTACIÓN

1. Concepto.

Los ingresos sin contraprestación son aquellos que se 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.

2. Reconocimiento y valoración.

El reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación va asociado al reconocimiento del activo derivado de dicha transacción, excepto en la medida que sea reconocido un pasivo también respecto al mismo flujo de entrada. El surgimiento de dicho pasivo viene motivado por la existencia de una condición que implique la devolución del activo.

Para proceder al reconocimiento del ingreso deben cumplirse los criterios de reconocimiento del activo.

Si se ha reconocido un pasivo, cuando se cancele el mismo porque se realice el hecho imponible o se satisfaga la condición, se dará de baja el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación se valorarán por el importe del incremento de los activos netos en la fecha de reconocimiento.

3. Impuestos.

En el caso de los impuestos, se reconocerá el ingreso y el activo cuando tenga lugar el hecho imponible y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo.

Los impuestos se cuantificarán siguiendo el criterio general establecido en el apartado 2 anterior. En aquellos casos, en los que la liquidación de un impuesto se realice 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.

El ingreso tributario se determinará por su importe bruto. En el caso de que se paguen beneficios a los contribuyentes a través del sistema tributario, que en otras circunstancias serían pagados utilizando otro medio de pago, estos constituyen un gasto y deben reconocerse independientemente, sin perjuicio de su imputación presupuestaria. El ingreso, a su vez, debe incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema tributario.

El ingreso tributario sin embargo 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.

4. Multas y sanciones pecuniarias.

Las multas y sanciones pecuniarias son ingresos de Derecho público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico.

El reconocimiento de los ingresos se efectuará cuando se recauden las mismas o cuando en el ente que tenga atribuida la potestad para su imposición surja el derecho a cobrarlas.

El nacimiento del derecho de cobro se producirá cuando el ente impositor cuente con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo dicho derecho de cobro.

La existencia de tal título ejecutivo, en el caso de multas y sanciones pecuniarias se produce, en cualquiera de los casos siguientes:

1. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en el momento de su emisión.

2. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión:

a) Por el transcurso del plazo legalmente establecido, en cada caso, para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación.

b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto.

5. Transferencias y subvenciones.

Los criterios de reconocimiento de este tipo de ingresos se recogen en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

6. Cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

El tratamiento de estas operaciones queda establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

17.^a PROVISIONES, ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. Provisiones.

Esta norma de reconocimiento y valoración se aplicará con carácter general, excepto si en otra norma de reconocimiento y valoración contenida en este Plan se establece un criterio singular. Tampoco se aplicará para el registro de provisiones en las que sean necesarios cálculos actuariales para su determinación y las que afectan a los denominados beneficios sociales.

1.1 Concepto.

Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Dará origen al pasivo todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación implícita es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

1.2 Reconocimiento.

Debe reconocerse una provisión cuando se den la totalidad de las siguientes condiciones:

a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal, contractual o implícita) como resultado de un suceso pasado;

b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio para cancelar tal obligación; y

c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

A los efectos anteriores debe tenerse en cuenta lo siguiente:

– Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad.

– No se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.

– Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad. A estos efectos, también se consideran cambios legales aquellos en los que la normativa haya sido objeto de aprobación pero aún no haya entrado en vigor.

– La salida de recursos se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un suceso ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro.

1.3 Valoración inicial.

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero.

Para su cuantificación se deberán tener en cuenta las siguientes cuestiones:

a) La base de las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán conforme a:

– el juicio de la gerencia de la entidad,

- la experiencia que se tenga en operaciones similares, y
- los informes de expertos.

b) El importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y el efecto financiero no sea significativo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

c) Reembolso por parte de terceros: En el caso de que la entidad tenga asegurado que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento como un activo independiente, cuyo importe no debe exceder al registrado en la provisión. Asimismo, el gasto relacionado con la provisión debe ser objeto de presentación como una partida independiente del ingreso reconocido como reembolso. En su caso será objeto de información en memoria respecto a aquellas partidas que estén relacionadas y que sirva para comprender mejor una operación.

1.4 Valoración posterior.

1.4.1 Consideraciones generales.

Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a revertir la provisión, cuya contrapartida será una cuenta de ingresos del ejercicio.

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo.

1.4.2 Consideraciones particulares.

Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio.

Como consecuencia del ajuste del activo, la base amortizable deberá ser modificada y las cuotas de amortización se repartirán durante su vida útil restante.

b) Si el activo se valora según el modelo de la revalorización:

b.1) Los cambios en el pasivo modifican la partida específica de patrimonio neto previamente reconocida, de forma que:

– Una disminución del pasivo se abonará directamente a dicha partida específica de patrimonio neto, excepto cuando deba contabilizarse un ingreso como consecuencia de la reversión de una minoración del activo reconocida previamente en el resultado del ejercicio.

– Un incremento en el pasivo se cargará contra la cuenta representativa de dicha partida específica de patrimonio neto, hasta el límite del saldo acreedor que exista en ese momento. De resultar insuficiente el saldo mencionado, la diferencia se registrará como resultado del ejercicio.

b.2) En el caso de que una disminución en el pasivo exceda el valor contable que se habría reconocido si el activo se hubiese contabilizado por el modelo del coste, el exceso se reconocerá como un ingreso del ejercicio.

b.3) Del cambio en la partida específica de patrimonio que surja de un cambio en el pasivo se dará información en la memoria.

1.5 Aplicación de las provisiones.

Cada provisión deberá ser destinada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

2. Activos contingentes.

2.1 Concepto.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2.2 Información a facilitar.

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en el balance, si bien, se informará de los mismos en la memoria en el caso de que sea probable la entrada de rendimientos económicos o potencial de servicio a la entidad.

Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación continuada.

3. Pasivos contingentes.

3.1 Concepto.

Un pasivo contingente es:

a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien

b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

– no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios; o bien

– el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

3.2 Información a facilitar.

La entidad no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente en el balance. No obstante se informará en memoria, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios, se considere remota.

Los pasivos contingentes han de ser objeto de evaluación continuada.

1. Concepto.

A los únicos efectos de este Plan:

Las transferencias tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos 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.

Las subvenciones tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, 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 suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio neto del concedente.

En el caso de que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención, ésta tendrá la consideración de reintegrable y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente.

2. Reconocimiento.

a) Transferencias y subvenciones concedidas.

Las transferencias y subvenciones concedidas se contabilizarán como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.

En el caso de deudas asumidas de otros entes, la entidad que asume la deuda deberá reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

b) Transferencias y subvenciones recibidas.

Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute, referidas en el párrafo anterior, se extienda a varios ejercicios, se presumirá el mismo, siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte. Asimismo, en el caso de subvenciones para la ejecución de obras, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan la finalización de las mismas y su puesta en condiciones de funcionamiento, y la ejecución se realice en varios ejercicios, se considerará no reintegrable la subvención en proporción a la obra ejecutada hasta el momento de la elaboración de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de la terminación de la misma, tal y como se establezca en el correspondiente acuerdo de concesión.

En el caso de deudas asumidas por otros entes, la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer la subvención recibida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido.

Las transferencias y subvenciones recibidas deberán imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que se detallan a continuación, que serán aplicables tanto a las de carácter monetario como a las de carácter no monetario o en especie.

b.1) En todo caso, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión:

– Subvenciones para financiar gastos: Se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

– Subvenciones para adquisición de activos: Se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.

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

En el supuesto de que la condición asociada a la utilización de la subvención por el ente beneficiario suponga que este deba realizar determinadas aplicaciones de fondos, se podrá registrar como ingresos a medida que se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.

– Subvenciones para cancelación de pasivos: Se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso se imputarán en función del elemento financiado.

b.2) Transferencias: Se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

3. Valoración.

Las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido, tanto por el ente concedente como por el beneficiario.

Las transferencias y subvenciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en el caso del ente concedente, y por su valor razonable en el momento del reconocimiento, en el caso del ente beneficiario, salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración,

se deduzca otra valoración del elemento patrimonial en que se materialice la transferencia o subvención.

Las subvenciones recibidas por asunción de deudas se valorarán por el valor contable de la deuda en el momento en el que ésta es asumida.

Las subvenciones concedidas por asunción de deudas se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de la asunción.

4. Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias.

Las transferencias y subvenciones otorgadas por la entidad o entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente se contabilizarán de acuerdo con los criterios contenidos en los apartados anteriores de esta norma de reconocimiento y valoración.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la aportación patrimonial inicial directa, así como las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente deberán registrarse por la entidad o entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes a las que se efectúa la aportación, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 8, «Activos financieros», y por la entidad dependiente como patrimonio neto, valorándose, en este caso, de acuerdo con los criterios indicados en el apartado anterior de esta norma de reconocimiento y valoración.

19.^a ADSCRIPCIONES, Y OTRAS CESIONES GRATUITAS DE USO DE BIENES Y DERECHOS

1. Concepto.

Se incluyen en este epígrafe aquellas operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por esta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades.

Dentro de las adscripciones se incluyen tanto las realizadas desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes como entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública. En cuanto a las cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos se incluyen las efectuadas entre dos entidades entre las que no exista relación de dependencia y no sean dependientes de una misma entidad pública.

2. Reconocimiento y valoración.

Estas operaciones se registrarán y valorarán, tanto en la entidad beneficiaria o cesionaria de los bienes o derechos como en la entidad aportante o cedente, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, «Transferencias y subvenciones». En el caso de que existan dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista, la operación tendrá la consideración de pasivo y activo para la entidad beneficiaria y aportante respectivamente. Se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar la información contable.

Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un periodo inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria del mismo registrará un inmovilizado

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

Por último, por lo que se refiere a las adscripciones de bienes, cuando éstas se produzcan desde una entidad pública a sus entidades dependientes y, a los efectos de la aplicación a las mismas de lo establecido en el apartado 4 de la norma valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», se entenderá 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 entidad dependiente.

20.^a ACTIVIDADES CONJUNTAS

1. Concepto.

Una actividad conjunta es un acuerdo en virtud del cual dos o más entidades denominadas partícipes emprenden una actividad económica que se somete a gestión conjunta, lo que supone compartir la potestad de dirigir las políticas financiera y operativa de dicha actividad con el fin de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto de carácter financiero como operativo requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de actividades conjuntas.

A efectos de esta norma se distinguen los siguientes tipos de actividades conjuntas:

a) Actividades conjuntas que no requieren la constitución de una persona jurídica independiente: Se trata de actividades controladas conjuntamente, que implican el uso de activos y otros recursos de los que son titulares los partícipes o bien únicamente el control conjunto por los partícipes (y a menudo también la propiedad conjunta) sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los objetivos de la actividad conjunta.

b) Actividades conjuntas que requieren la constitución de una persona jurídica independiente.

Son las entidades controladas de forma conjunta, también denominadas entidades multigrupo, a que se refiere la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

3. Actividades conjuntas que no requieren la constitución de una nueva entidad.

a) Cada partícipe reconocerá en sus cuentas anuales, clasificados de acuerdo con su naturaleza:

– La parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos que controle conjuntamente con los demás partícipes y de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente, así como los activos afectos a la actividad conjunta que controle de forma individual y los pasivos en que incurra individualmente como consecuencia de la actividad conjunta, y

– La parte proporcional que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos en la actividad conjunta, así como los gastos incurridos individualmente como consecuencia de su participación en la actividad conjunta.

En el reconocimiento y valoración de dichos activos, pasivos, ingresos y gastos se aplicarán los criterios previstos en la norma de reconocimiento y valoración correspondiente.

b) Transacciones entre un partícipe y la actividad conjunta.—Cuando el partícipe aporte o venda activos a la actividad conjunta, el reconocimiento de cualquier porción de los resultados económicos derivados de la transacción, reflejará el fondo económico de la misma.

Mientras la actividad conjunta conserve los activos cedidos y el partícipe haya transferido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de los resultados económicos que sea atribuible a las inversiones de los demás partícipes.

El partícipe reconocerá el importe total de cualquier resultado negativo cuando la aportación o la venta hayan puesto de manifiesto una reducción del valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos.

Cuando un partícipe compre activos procedentes de la actividad conjunta, no debe reconocer su parte proporcional en el resultado positivo o negativo de la actividad conjunta correspondiente a dicha transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente, salvo que los resultados negativos representen una reducción en el valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos, que se reconocerán de forma inmediata.

4. Entidades controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

21.^a CAMBIOS EN CRITERIOS Y ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

1. Cambios en criterios contables.

Los cambios en criterios contables pueden obedecer, bien a una decisión voluntaria, debidamente justificada, que implique la obtención de una mejor información, o bien a la imposición de una norma.

a) Adopción voluntaria de un cambio de criterio contable.—Por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios contables de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios permitidos en este Plan General de Contabilidad Pública. En estos supuestos, se considerará que el cambio debe ser aplicado retroactivamente desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Debe incluirse como un ajuste por cambios de criterio en el patrimonio neto el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas al inicio del ejercicio que sean consecuencia de un cambio de criterio. Esta corrección motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa, salvo que no fuera factible.

Cuando no sea posible determinar el efecto acumulado de los ajustes de forma razonable al principio del ejercicio se aplicará el nuevo criterio contable de forma prospectiva.

b) Cambio de criterio contable por imposición normativa.—Un cambio de criterio contable por la adopción de una norma que regule el tratamiento de una tran-

sacción o hecho debe ser tratado de acuerdo con las disposiciones transitorias que se establezcan en la propia norma. En ausencia de tales disposiciones transitorias el tratamiento será el mismo que el establecido en el punto a) anterior.

2. Cambios en las estimaciones contables.

Los cambios en aquéllas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable o error.

Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de criterio contable o de estimación contable, se considerará este como cambio de estimación contable.

El efecto del cambio en una estimación contable se contabilizará de forma prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio en que tiene lugar el cambio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

3. Errores.

Las entidades elaborarán sus cuentas anuales corrigiendo los errores que se hayan puesto de manifiesto antes de su formulación.

Al elaborar las cuentas anuales pueden descubrirse errores surgidos en ejercicios anteriores, que son el resultado de omisiones o inexactitudes resultantes de fallos al emplear o utilizar información fiable, que estaba disponible cuando las cuentas anuales para tales períodos fueron formuladas y la entidad debería haber empleado en la elaboración de dichos estados.

Los errores correspondientes a ejercicios anteriores que tengan importancia relativa se corregirán aplicando las mismas reglas establecidas en el apartado 1 de esta norma de reconocimiento y valoración.

En ningún caso, los errores de ejercicios anteriores podrán corregirse afectando al resultado del ejercicio en que son descubiertos, salvo en el supuesto de que no tengan importancia relativa o sea impracticable determinar el efecto de tal error.

22.^a HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria, o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de gestión continuada.

TERCERA PARTE

Cuentas anuales

1. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

1. Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con este Plan General de Contabilidad Pública.

2. Formulación de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación que le sea aplicable.

2. Las cuentas anuales se referirán al ejercicio presupuestario salvo en los casos de disolución o creación de la entidad. En los casos de disolución de una entidad las cuentas anuales se referirán al periodo que va desde el 1 de enero hasta la fecha de disolución, mientras que en los casos de creación de una entidad, las cuentas anuales se referirán al periodo que va desde la fecha de creación hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio.

3. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a la que corresponden y el ejercicio a que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3. Estructura de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las entidades deberán adaptarse a los modelos establecidos en este Plan General de Contabilidad Pública.

4. Normas comunes al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares de cada uno de los estados que componen las cuentas anuales, el balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, salvo en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de las cuentas, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error o bien porque se ha producido una reorganización administrativa, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su pre-

sentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello en la memoria.

2. No podrán modificarse los criterios de registro y valoración de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria.

3. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

4. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

5. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en el modelo siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

6. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el modelo.

7. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, o de letras en la cuenta del resultado económico patrimonial, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

8. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

5. Balance.

El balance comprende con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, y deberá formularse teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Un activo debe clasificarse como activo corriente cuando:

a.1) Se espere realizar en el corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales, o

a.2) Se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente.

Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

b) Un pasivo debe clasificarse como pasivo corriente cuando deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de las cuentas anuales.

Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

2. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

3. La partida 4, «Bienes del patrimonio histórico», del epígrafe, A.II, «Inmovilizado material» del activo, incluirá todos los bienes que participen de esta naturaleza con independencia de que estén siendo utilizados por la entidad.

4. Los terrenos o construcciones que la entidad tiene para obtener rentas, plusvalías o para su venta fuera del curso ordinario de las operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III, «Inversiones Inmobiliarias», del activo.

5. La partida 1, «Deudores por operaciones de gestión», del epígrafe, B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo incluirá todos los deudores de carácter presupuestario excepto aquellos relativos a los capítulos de enajenación de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, o de activos o

pasivos financieros. También incluirán los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos y fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de esta partida.

6. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a cobrar», del epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo, se incluirán aquellos deudores presupuestarios derivados del capítulo de pasivos financieros, además de los deudores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

7. En el caso de que la entidad gestione recursos de otros entes públicos, se deberá crear en el epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo una partida 4, «Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos»; así como en el pasivo en el epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», una partida 4, «Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos».

8. Para las cuentas deudoras del epígrafe B.III. del activo, con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe A.VI del activo, con la denominación de «Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo».

9. Los epígrafes B.IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y B.V, «Inversiones financieras a corto plazo», incluirán los activos financieros que correspondan, incluidos los derivados de la enajenación de inversiones reales cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, con independencia de que estén vencidos o no y por tanto clasificados o no en cuentas de deudores presupuestarios.

10. En el epígrafe A.I, «Patrimonio aportado», del patrimonio neto del balance se registrará la aportación patrimonial inicial directa, tanto dineraria como en bienes o derechos, así como posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad, recibidas de la entidad o entidades propietarias. Asimismo se incluyen en este epígrafe las adscripciones de bienes y derechos realizadas, igualmente, por la entidad o entidades propietarias.

11. Si la entidad genera una reserva con motivo de lo dispuesto en la normativa que le sea de aplicación deberá crear una partida específica dentro del epígrafe A.II, «Patrimonio generado», del pasivo del balance, para recogerla.

12. Por su parte, las subvenciones pendientes de imputar a resultados, de acuerdo con lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», se registrarán en el epígrafe A.IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

13. Los epígrafes C.II, «Deudas a corto plazo», y C.III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» del pasivo, incluirán los pasivos financieros que correspondan, incluidos los derivados del capítulo de inversiones reales cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, con independencia de que estén vencidos o no y por tanto clasificados o no en cuentas de acreedores presupuestarios.

14. La partida 1., «Acreedores por operaciones de gestión», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», del pasivo incluirá todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los relativos a los capítulos de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, así como activos o pasivos financieros.

15. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a pagar», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», del pasivo, se incluirán aquellos acreedores presupuestarios derivados del capítulo de activos financieros, además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

16. Para las cuentas acreedoras del epígrafe C.IV del pasivo, con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.IV. del pasivo, con la denominación «Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo».

17. Cuando una entidad tenga deudas derivadas de operaciones de arrendamiento financiero, creará las partidas «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo» y «Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo» en los epígrafes B.II y C.II, respectivamente, del pasivo del balance.

18. Cuando no se pueda reexpresar en la columna relativa al ejercicio anterior una corrección de un error material o un cambio de criterio, en su caso se deberá informar en la memoria.

19. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en partidas separadas de las que correspondan a los créditos y débitos con otras entidades.

6. Cuenta del resultado económico patrimonial.

Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración. La cuenta del resultado económico patrimonial se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y los gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.

2. El importe correspondiente a los ingresos tributarios y cotizaciones sociales, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta del resultado económico patrimonial por su importe neto de devoluciones, descuentos y anulación de liquidaciones.

3. Las transferencias y las subvenciones recibidas se reflejarán en las siguientes partidas:

a) Las subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio, las transferencias, así como las subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial, se reflejarán en la partida 2.a), «Transferencias y subvenciones recibidas. Del ejercicio».

b) Las subvenciones recibidas para financiar activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias, todos ellos de carácter amortizable, así como aquellas recibidas para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores, o las recibidas para realizar determinadas aplicaciones de fondos, en el caso de activos no amortizables, se imputarán a resultados, de acuerdo con el contenido de la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, a través de la partida 2.b), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero». Por otro lado si los activos anteriores se enajenaran o dieran de baja, las subvenciones recibidas para su financiación y pendientes de imputación a resultados se reflejarán en el ejercicio de enajenación o baja en la partida 13.c), «Deterioro de valor y resultados por enajena-

ción del inmovilizado no financiero. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero».

c) Las subvenciones recibidas para financiar activos no amortizables, así como las correspondientes a activos en estado de venta, se imputarán en el ejercicio de su enajenación o baja, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, en la partida 13.c), «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero».

d) Las subvenciones recibidas para financiar activos corrientes, tales como existencias y activos construidos o adquiridos para otras entidades, se reflejarán en la partida 2.c), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras», de la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se enajenen o causen baja.

e) Por último, cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado de las operaciones financieras incorporándose la correspondiente partida.

4. Cuando la entidad realice contratos o acuerdos de construcción o adquisición de activos para otras entidades, los ingresos derivados de los mismos se incluirán en una partida 3.c), «Ventas netas y prestaciones de servicios. Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», que habrá de crearse al efecto. Cuando no pueda, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», utilizarse el grado de realización para la valoración de los ingresos derivados de estas inversiones, la variación de existencias de las mismas se incluirá en la partida 4, «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor».

5. La partida 7, «Excesos de provisiones», recoge estas operaciones, mientras que las dotaciones e incrementos de provisiones se incluirán en la partida de gastos correspondiente en función de su naturaleza.

6. Los resultados derivados de la venta de activos en estado de venta se reflejarán en la partida 13.b), «Deterioro de valor y resultados por enajenación de inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones».

7. Los resultados originados por la enajenación de inversiones inmobiliarias se reflejarán en la partida 13.b), «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones».

8. Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de reconocimiento y valoración, deban imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

En el caso de coberturas para las que no haya divisionarias previstas en las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», la entidad habilitará las divisionarias necesarias de dichas subcuentas, que figurarán en el epígrafe de la cuenta de resultado económico patrimonial correspondiente a la partida cubierta, al objeto de cumplir con lo previsto en el párrafo anterior.

9. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad así como de su control, como por ejemplo, las multas o sanciones se incluirán en la partida 14, «Otras partidas no ordinarias», informando de ello en la memoria.

10. El deterioro de los derechos a cobrar incluidos en el epígrafe del balance «Deudores y otras cuentas a cobrar» se reflejará en la partida 20, «Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos o pasivos financieros».

11. Cuando se tengan que efectuar ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior y no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, se creará una línea con la denominación: «± Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» después de la correspondiente al resultado neto del ejercicio, cuya agregación con esta última, en la columna relativa al importe del ejercicio anterior al de referencia de las cuentas, dará lugar al importe en dicha columna de una última línea denominada «Resultado del ejercicio anterior ajustado».

12. Los ingresos y gastos derivados de operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en las partidas correspondientes, con separación de los derivados de operaciones con otras entidades.

7. Estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto está dividido en tres partes:

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto.
2. Estado de ingresos y gastos reconocidos.
3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

Dichos estados tendrán la estructura que figura en los modelos de cuentas anuales.

A los efectos de dar información en la memoria sobre las partidas de dichos estados, cuando sea significativa, se considerarán los importes brutos incluidos en cada partida, en lugar del importe neto de la misma, en el caso de partidas en las que se integren importes de distinto signo.

1. En la primera parte, «Estado total de cambios en el patrimonio neto», se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo entre:

- Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios de criterios contables y correcciones de errores.
- Los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio.
- Las operaciones con la entidad o entidades propietarias, en las que éstos actúen como tales.
- Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

2. En la segunda parte, «Estado de ingresos y gastos reconocidos», se recogerán los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- El resultado económico patrimonial.
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, distinguiendo los ingresos de los gastos.
- Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Este estado desarrolla el epígrafe D.1, «Estado total de cambios en el patrimonio neto».

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, los importes de dicho ejercicio corregidos, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

Las partidas de gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto figurarán con signo negativo.

Las partidas del epígrafe III, «Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta», en las que las transferencias de ingresos superen a las transferencias de gastos figurarán por su importe neto con signo negativo y en caso contrario con signo positivo.

No obstante, en los registros contables de la entidad deberán figurar por sus importes brutos los importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta, según lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad Pública.

3. En la tercera parte, «Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias», se presentará dos tipos de información:

3.a) Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias. Esta información es un desarrollo del epígrafe D.2 del «Estado total de cambios en el patrimonio neto».

3.b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias, diferenciando los ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto. Se mostrarán en partidas separadas los ingresos y gastos que sean relevantes.

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, las operaciones de dicho ejercicio corregidas, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

En relación con la información sobre las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias en las partidas 1, «Aportación patrimonial dineraria», y 2, «Aportación de bienes y derechos», se incluirán las aportaciones recibidas de la entidad o entidades propietarias ya sea como aportación patrimonial inicial directa o como posteriores ampliaciones como consecuencia de asunción de nuevas competencias por la entidad contable.

En la partida 3, «Asunción y condonación de pasivos financieros», se incluirán las aportaciones efectuadas por la entidad o entidades propietarias mediante la asunción o condonación de pasivos financieros de la entidad contable.

En la partida 5, «Devolución de bienes y derechos», se incluirán las devoluciones a la entidad o entidades propietarias de bienes y derechos, como por ejemplo la reversión de bienes y derechos adscritos.

Cuando alguno de los importes incluidos en las partidas 4, «Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias», y 6, «Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias», tenga relevancia, se mostrará en una partida separada.

8. Estado de flujos de efectivo.

El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes los que como tales figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad y los depósitos bancarios a la vista; también formarán parte los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. No se recogen en el estado de flujos de efectivo los pagos por adquisición, ni cobros por amortización o vencimiento de activos financieros a los que se les ha dado la consideración de activos líquidos equivalentes a efectivo. Tampoco se recogen los movimientos internos de tesorería.

Las agrupaciones del estado de flujos de efectivo son las que se indican a continuación:

I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión son los que constituyen su principal fuente de generación de efectivo y, fundamentalmente los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria de la entidad. Se incluyen también los que no deban clasificarse en ninguna de las dos categorías siguientes, de inversión o de financiación.

Forman parte de estos flujos los pagos de intereses ocasionados por pasivos financieros de la entidad, así como los cobros de intereses y dividendos generados por la existencia de activos financieros de la entidad.

II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, tanto de corto como de largo plazo, no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Forman parte de estos flujos los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta.

También forman parte de estos flujos todos los pagos satisfechos por la adquisición del inmovilizado no financiero cuyo pago se aplaza, así como los derivados del arrendamiento financiero.

III. Los flujos de efectivo de las actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación y, los correspondientes a aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias. También comprenden los pagos realizados por amortización o devolución de los anteriores instrumentos de financiación y por reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.

IV. Los flujos de efectivo pendientes de clasificación recogen los cobros y pagos cuyo origen se desconoce en el momento de elaborar el estado de flujos de efectivo.

El saldo de la cuenta 558, «Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija», figurará entre los pagos de esta categoría cuando no sea posible su clasificación en una de las tres categorías anteriores.

V. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio. Este apartado recoge, con el fin de permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al principio y al final del periodo, el efecto de la variación de los tipos de cambio, sobre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes que figuraran denominados en moneda extranjera. El

valor en euros de estos últimos, será el que corresponda al tipo de cambio de 31 de diciembre.

En la elaboración del estado de flujos de efectivo, se ha de tener en cuenta también lo siguiente:

1. Los pagos del estado de flujos de efectivo se mostrarán netos de los cobros realizados por el reintegro o devolución de aquellos, cuando estos se produzcan en el mismo ejercicio. En caso contrario, si los cobros por reintegros de pagos previos, se producen en distinto ejercicio, no se descontarán de los mismos, y se reflejarán como flujos de efectivo de las actividades de gestión.

Los cobros del estado de flujos de efectivo se mostrarán, en todos los casos, netos de los pagos realizados por la devolución de aquellos.

2. Los cobros y pagos por cuenta de otras entidades, o de terceros podrán mostrarse netos, siempre que se refieran a operaciones de naturaleza no presupuestaria.

3. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, distintos a los considerados como activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los procedentes de pasivos financieros, cuando ambos sean de rotación elevada, podrán mostrarse en términos netos en el estado de flujos de efectivo. Se considerará que el periodo de rotación es elevada cuando el número de rotaciones en el año no sea inferior a cuatro. Cuando se presente esta información en términos netos, se dejará constancia de ello en la memoria.

4. Los flujos de efectivo por cobros y pagos de importes correspondientes a impuestos indirectos repercutidos o soportados, que posteriormente se habrán de liquidar con la hacienda pública, se clasificarán de igual forma que la operación que los origina.

Los flujos que saldan la liquidación con la hacienda pública, se clasificarán como actividades de gestión.

5. En la correcta clasificación de los flujos por la realización de trabajos para formar el propio inmovilizado, se tendrá en cuenta su importancia relativa, pudiendo no realizarse aquella cuando el importe de los pagos sea escasamente significativo.

6. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a euros al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

7. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

8. Cuando existan transacciones no monetarias, es decir operaciones de inversión y financiación que no hayan supuesto el uso de efectivo o de activos líquidos equivalentes, y por tanto no se incluyen en el estado de flujos de efectivo, se presentará en la memoria toda la información significativa con respecto a las mismas. Una operación de este tipo será, por ejemplo, la adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero.

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la parte en efectivo o activos líquidos equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

9. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por el alta, o baja de un conjunto de activos y pasivos que conformen una entidad o línea

de actividad de una organización se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto.

10. Respecto de los cobros y pagos pendientes de clasificar, se presentará su correcta clasificación en el ejercicio siguiente, formando parte de la información relativa al ejercicio precedente, dentro del estado de flujos de efectivo.

No obstante, en relación con los flujos de efectivo pendientes de clasificar, referentes a cantidades pagadas por las cajas pagadoras y pendientes de justificar recogidas en la cuenta 558, «Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija», podrá optarse por informar sobre su correcta clasificación en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio siguiente.

En todo caso, se podrá no realizar las anteriores reclasificaciones, cuando los importes pendientes de clasificar en uno u otro caso sean escasamente significativos.

9. Estado de liquidación del Presupuesto.

El Estado de liquidación del Presupuesto, comprende, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos de la entidad, así como el Resultado presupuestario. Además, para aquellas entidades cuya normativa presupuestaria así lo exija, se incluye el estado del Resultado de operaciones comerciales.

La liquidación del Presupuesto de gastos y la liquidación del Presupuesto de ingresos se presentarán al menos con el nivel de desagregación del Presupuesto aprobado y de sus modificaciones posteriores.

En la liquidación del Presupuesto de ingresos, en la columna denominada «derechos anulados» se incluirán los derechos anulados por anulación de liquidaciones, cobradas previamente o no, así como, los anulados por aplazamiento o fraccionamiento; en la columna denominada «derechos cancelados» se incluirán los cobros en especie y los derechos cancelados por insolvencias y otras causas. Asimismo, en la columna denominada «derechos reconocidos netos» se incluirá el total de derechos reconocidos durante el ejercicio minorado por el total de derechos anulados y cancelados durante el mismo. En la columna, «exceso/defecto», se recogerá la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las previsiones de ingreso definitivas.

10. Memoria.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma. Si como consecuencia de lo anterior ciertas notas carecieran de contenido y por tanto, no se cumplimentaran, se mantendrá, para aquellas notas que si tengan contenido, la numeración prevista en el modelo de memoria de este Plan y se incorporará en dicha memoria una relación de aquellas notas que no tengan contenido.

Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.

2. MODELOS DE CUENTAS ANUALES BALANCE

N° CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EI. N	EI. N-1	N° CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EI. N	EI. N-1
200, 201 (2800), (2801)	A) Activo no corriente I. Inmovilizado intangible 1. Inversión en investigación y desarrollo 2. Propiedad industrial e intelectual 3. Aplicaciones informáticas 4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos 5. Otro inmovilizado intangible				100	A) Patrimonio neto I. Patrimonio aportado II. Patrimonio generado 1. Resultados de ejercicios anteriores 2. Resultados de ejercicio			
206 (2806) (2906)					120	129			
207 (2807) (2907)									
208, 209 (2809) (2909)					136				
210 (2810) (2910) (2990)					133				
211 (2811) (2911) (2991)	2. Construcciones		134		130, 131, 132	3. Operaciones de cobertura IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados			
212 (2812) (2912) (2992)	3. Infraestructuras					B) Pasivo no corriente I. Provisiones a largo plazo			
213 (2813) (2913) (2993)	4. Bienes del patrimonio histórico								
214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814) (2815) (2816) (2817) (2914) (2915) (2916) (2917) (2918) (2919) (2999)	5. Otro inmovilizado material				14				
2300, 2310, 232, 233, 234, 235, 237, 2390	6. Inmovilizado en curso y anticipos					II. Deudas a largo plazo			
220 (2820) (2920)	III. Inversiones inmobiliarias 1. Terrenos 2. Construcciones 3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos				15	1. Obligaciones y otros valores negociables 2. Deudas con entidades de crédito 3. Derivados financieros 4. Otras deudas			
221 (2821) (2921)					170, 177	176			
2301, 2311, 2391					171, 172, 173, 174, 178, 18				

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	E.I.N	E.I.N-1	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	E.I.N	E.I.N-1
	IV. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas				16	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo			
2400 (2930)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público				58	C) Pasivo corriente			
2401, 2402, 2403 (2488)	2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades mercantiles				50	I. Provisiones a corto plazo			
241, 242, 245, (294),(295)	3. Créditos y valores representativos de deuda				520, 527	II. Deudas a corto plazo			
246, 247	4. Otras inversiones				526	1. Obligaciones y otros valores negociables			
250, (259)	V. Inversiones financieras a largo plazo				4003, 521, 522, 523, 524, 528, 560, 561	2. Deuda con entidades de crédito			
251, 252, 254, 256, 257 (297)(298)	1. Inversiones financieras en patrimonio				4002, 51	3. Derivados financieros			
253	2. Créditos y valores representativos de deuda					4. Otras deudas			
	3. Derivados financieros					III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo			
258, 26	4. Otras inversiones financieras					IV. Acreedores y otras cuentas a pagar			
38 (398)	B) Activo corriente				4000, 401, 405, 406	1. Acreedores por operaciones de gestión			
37 (397)	I. Activos en estado de venta				4001, 41, 550, 554, 559	2. Otras cuentas a pagar			
30, 35, (390)	II Existencias				47	3. Administraciones públicas			
(395)	1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades				485, 568	V. Ajustes por periodificación			
31, 32, 33, 34, 36, (391) (392)	2. Mercaderías y productos terminados								
(393) (394)	3. Aprovisionamientos y otros								
4300, 431, 435, 436, 4430 (4900)	III. Deudores y otras cuentas a cobrar								
4301, 4431, 440, 441, 442, 445, 446, 447, 449, (4901), 550, 555, 558	1. Deudores por operaciones de gestión								
47	2. Otras cuentas a cobrar								
	3. Administraciones públicas								

N° CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	E.I.N	E.I.N-1	N° CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	E.I.N	E.I.N-1
530, (530) (530)	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas 1. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades mercantiles 2. Créditos y valores representativos de deuda								
4302, 4432, (4902), 531, 532, 535, (594), (595)									
536, 537, 538									
540 (540) (596)	V. Inversiones financieras a corto plazo 1. Inversiones financieras en patrimonio 2. Créditos y valores representativos de deuda								
4303, 4433, (4903), 534, 542, 544, 546, 547 (597) (598)									
543 545, 546, 565, 566 480, 567									
577	VI. Ajustes por periodificación VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes 1. Otros activos líquidos equivalentes 2. Tesorería								
566, 570, 571, 573, 575, 576									

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales			
720,721,722,723,724, 725,726,727,728,73	a) Impuestos			
740,742	b) Tasas			
744	c) Otros ingresos tributarios			
729	d) Cotizaciones sociales			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas			
	a) Del ejercicio			
751	a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio			
750	a.2) transferencias			
752	a.3) subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial			
7530	b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
754	c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			
	3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
700,701,702,703,704, (706),(708),(709)	a) Ventas netas			
741,705	b) Prestación de servicios			
71 [*] 7930,7937, (6930), (6937)	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
780,781,782,783	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado			
776,777	6. Otros ingresos de gestión ordinaria			
795	7. Excesos de provisiones			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
(640),(641), (642),(643),(644),(645) (65)	8. Gastos de personal			
	a) Sueldos, salarios y asimilados			
	b) Cargas sociales			
(600),(601),(602),(605) (607), 606,608,609, 61 [*] (6931), (6932), (6933), 7931,7932,7933,	9. Transferencias y subvenciones concedidas			
	10. Aprovisionamientos			
	a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos			
	b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			

* Su signo puede ser positivo o negativo

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

N° CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	E.J. N	E.J. N-1
	1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales			
720,721,722,723,724, 725,726,727,728,73	a) Impuestos			
740,742	b) Tasas			
744	c) Otros ingresos tributarios			
729	d) Cotizaciones sociales			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas			
	a) Del ejercicio			
751	a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio			
750	a.2) transferencias			
752	a.3) subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial			
7530	b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
754	c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			
	3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
700,701,702,703,704, (706),(708),(709)	a) Ventas netas			
741,705	b) Prestación de servicios			
71 * 7930,7937, (6930), (6937)	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
780,781,782,783	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado			
776,777	6. Otros ingresos de gestión ordinaria			
795	7. Excesos de provisiones			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
(640),(641), (642),(643),(644),(645) (65)	8. Gastos de personal			
	a) Sueldos, salarios y asimilados			
	b) Cargas sociales			
(600),(601),(602),(605) (607), 606,608,609, 61 * (6931), (6932), (6933), 7931,7932,7933,	9. Transferencias y subvenciones concedidas			
	10. Aprovisionamientos			
	a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos			
	b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			

* Su signo puede ser positivo o negativo

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
(62) (63) (676) (68)	11. Otros gastos de gestión ordinaria a) Suministros y servicios exteriores b) Tributos c) Otros 12. Amortización del inmovilizado			
	B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			
	I Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)			
(690),(691),(692), (6938) 790,791,792,799, 7938 770,771,772,774 (670), (671),(672),(674) 7531 773,778 (678)	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta a) Deterioro de valor b) Bajas y enajenaciones c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero 14. Otras partidas no ordinarias a) Ingresos b) Gastos			
	II Resultado de las operaciones no financieras (I +13+14)			
7630 760 7631,7632 761,762,769, 76454, (66454) (663) (660),(661),(662),(669), 76451, (66451) 784,785,786,787 7646, (6646),76459, (66459) 7640,7642,76452,76453 ,(6640),(6642),(66452), (66453)	15. Ingresos financieros a) De participaciones en instrumentos de patrimonio a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas a.2) En otras entidades b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas b.2) Otros 16. Gastos financieros a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros 17. Gastos financieros imputados al activo 18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros a) Derivados financieros b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados			

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
7641, (6641) 768, (668) 7960,7961,7965,766 (6960),(6961),(6965), (666),7970,(6970), (6670) 765,7966,7971, (665),(6671),(6962), (6966),(6971)	c) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta 19. Diferencias de cambio 20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros			
	III Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20)			
	IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)			

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	NOTAS EN MEMORIA	I. Patrimonio aportado	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Otros incrementos patrimoniales	TOTAL
A. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO N-1						
B. AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES						
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO N (A+B)						
D. VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO N						
1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio						
2. Operaciones con la entidad o entidades propietarias						
3. Otras variaciones del patrimonio neto						
E. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO N (C+D)						

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

N° CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
	1. Inmovilizado no financiero			
920	1.1 Ingresos			
(820), (821) (822)	1.2 Gastos			
	2. Activos y pasivos financieros			
900, 991	2.1 Ingresos			
(800), (891)	2.2 Gastos			
	3. Coberturas contables			
910	3.1 Ingresos			
(810)	3.2 Gastos			
94	4. Otros incrementos patrimoniales			
	Total (1+2+3+4)			
	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta:			
(823)	1. Inmovilizado no financiero			
(802), 902, 993	2. Activos y pasivos financieros			
	3. Coberturas contables			
(8110) 9110	3.1 Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial			
(8111) 9111	3.2 Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta			
(84)	4. Otros incrementos patrimoniales			
	Total (1+2+3+4)			
	IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos (I + II + III)			

3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

a) OPERACIONES PATRIMONIALES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
1. Aportación patrimonial dineraria			
2. Aportación de bienes y derechos			
3. Asunción y condonación de pasivos financieros			
4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias			
5. (-) Devolución de bienes y derechos			
6. (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias			
TOTAL			

b) OTRAS OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
1. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial			
2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto			
TOTAL			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros:			
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales			
2. Transferencias y subvenciones recibidas			
3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes			
5. Intereses y dividendos cobrados			
6. Otros Cobros			
B) Pagos:			
7. Gastos de personal			
8. Transferencias y subvenciones concedidas			
9. Aprovisionamientos			
10. Otros gastos de gestión			
11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes			
12. Intereses pagados			
13. Otros pagos			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) Cobros:			
1. Venta de inversiones reales			
2. Venta de activos financieros			
3. Otros cobros de las actividades de inversión			
D) Pagos:			
4. Compra de inversiones reales			
5. Compra de activos financieros			
6. Otros pagos de las actividades de inversión			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)			

	NOTAS EN MEMORIA	E.J. N	E.J. N-1
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
E) Aumentos en el patrimonio:			
1. Aportaciones de la entidad o entidades propietarias.			
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias.			
2. Devolución de aportaciones y reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.			
G) Cobros por emisión de pasivos financieros:			
3. Obligaciones y otros valores negociables			
4. Préstamos recibidos			
5. Otras deudas.			
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros:			
6. Obligaciones y otros valores negociables			
7. Préstamos recibidos			
8. Otras deudas.			
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H)			
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN			
I) Cobros pendientes de aplicación			
J) Pagos pendientes de aplicación			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I-J)			
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V)			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio			

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROMETIDOS (4)	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS (5)	PAGOS (6)	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE (7=5-6)	REMANENTES DE CRÉDITO DE (8=3-5)
		INICIALES (1)	MODIFICAC. (2)	DEFINITIVOS (3=1+2)					
	TOTAL								

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOCIDOS (4)	DERECHOS ANULADOS (5)	DERECHOS CANCELADOS (6)	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS (7=4-5-6)	RECAUDACIÓN NETA (8)	DERECHOS PENDIENTES DE PAGAR DE DICIEMBRE (9=7-8)	EXCESO / DEFECTO PREVISION (10=7-5)
		INICIALES (1)	MODIFICACIONES (2)	DEFINITIVAS (3=1+2)							
	TOTAL										

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
III. RESULTADO DE OPERACIONES COMERCIALES

GASTOS		INGRESOS	
IMPORTE		IMPORTE	
ESTIMADO	REALIZADO	ESTIMADO	REALIZADO
COMPRAS NETAS		VENTAS NETAS	
DEVOLUCIONES DE VENTAS COBRADAS		DEVOLUCIONES DE COMPRAS PAGADAS	
RAPPELS SOBRE VENTAS COBRADAS		RAPPELS SOBRE COMPRA PAGADAS	
GASTOS COMERCIALES NETOS		INGRESOS COMERCIALES NETOS	
ANULACIONES DE INGRESOS COMERCIALES COBRADOS		ANULACIONES DE GASTOS COMERCIALES PAGADOS	
RESULTADO POSITIVO DE OPERACIONES COMERCIALES		RESULTADO NEGATIVO DE OPERACIONES COMERCIALES	
TOTAL		TOTAL	

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

IV. RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes.....				
b. Operaciones de capital.....				
c. Operaciones comerciales.....				
1. Total operaciones no financieras (a+b+c).....				
d. Activos financieros.....				
e. Pasivos financieros.....				
2. Total operaciones financieras (d+e).....				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I = 1+2).....				
<u>AJUSTES:</u>				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado.....				
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio.....				
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio.....				
II. TOTAL AJUSTES (II = 3+4-5).....				
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II).....				

MEMORIA

Contenido de la memoria

1. Organización y Actividad.
2. Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración.
3. Bases de presentación de las cuentas.
4. Normas de reconocimiento y valoración.
5. Inmovilizado material.
6. Inversiones inmobiliarias.
7. Inmovilizado intangible.
8. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
9. Activos financieros.
10. Pasivos financieros.
11. Coberturas contables.
12. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
13. Moneda extranjera.
14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.
15. Provisiones y contingencias.
16. Información sobre medio ambiente.
17. Activos en estado de venta.
18. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial.
19. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
20. Operaciones no presupuestarias de tesorería.
21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.
22. Valores recibidos en depósito.
23. Información presupuestaria.
24. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.
25. Información sobre el coste de las actividades.
26. Indicadores de gestión.
27. Hechos posteriores al cierre.

1. ORGANIZACIÓN Y ACTIVIDAD

Se informará sobre:

1. Norma de creación de la entidad.
2. Actividad principal de la entidad, su régimen jurídico, económico-financiero y de contratación. En el supuesto de servicios públicos gestionados de forma indirecta, se indicará la forma de gestión.

3. Descripción de las principales fuentes de ingresos y, en su caso, tasas y precios públicos percibidos.
4. Consideración fiscal de la entidad y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.
5. Estructura organizativa básica, en sus niveles político y administrativo.
6. Enumeración de los principales responsables de la entidad, tanto a nivel político como de gestión.
7. Número medio de empleados durante el ejercicio y a 31 de diciembre, tanto funcionarios como personal laboral, distinguiendo por categorías y sexos.
8. Entidad de la que depende, en su caso, el sujeto contable.
9. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas y su actividad. Porcentaje de participación en las entidades con forma mercantil.

2. GESTIÓN INDIRECTA DE SERVICIOS PÚBLICOS, CONVENIOS Y OTRAS FORMAS DE COLABORACIÓN

En relación con los servicios públicos gestionados de forma indirecta, los convenios y otras formas de colaboración, cuando tengan un importe significativo, la entidad informará, junto con los datos identificativos de la entidad con la que se efectúe la gestión, el convenio o la colaboración, sobre:

1. En las concesiones: el objeto, plazo, los bienes de dominio público afectos a la gestión, las aportaciones no dinerarias, las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida de la concesión, los anticipos reintegrables, los préstamos participativos, subordinados o de otra naturaleza concedidos por el titular del servicio al gestor y los bienes objeto de reversión.
2. En los conciertos: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del concierto.
3. En los convenios: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del convenio.
4. En las actividades conjuntas que no requieran la constitución de una nueva entidad y que no estén contempladas en las notas anteriores, se indicarán: el objeto, plazo y los compromisos asumidos durante la vida de la misma.
5. En el caso de otras formas de colaboración público-privadas: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del acuerdo de colaboración, así como en su caso el precio acordado.

3. BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS

Se informará sobre:

1. Imagen fiel:
 - a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.
 - b) Requisitos de la información, principios contables públicos y criterios contables no aplicados por interferir el objetivo de la imagen fiel y, en su caso, incidencia en las cuentas anuales.

c) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de imagen fiel y ubicación de ésta en la memoria.

2. Comparación de la información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura de las cuentas anuales.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, la imposibilidad de realizar esta adaptación.

3. Razones e incidencia en las cuentas anuales de los cambios en criterios de contabilización y corrección de errores.

4. Información sobre cambios en estimaciones contables cuando sean significativos.

4. NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de gran reparación o inspección general, costes de desmantelamiento del activo y restauración de su emplazamiento, y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado material.

Se indicará el modelo de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

2. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

3. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

Se indicará el criterio de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

4. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a considerar a una permuta como de activos no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

6. Activos y pasivos financieros; indicando:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

- b) Para los activos financieros:
- La naturaleza de los clasificados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta del resultado económico patrimonial, así como los criterios aplicados en dicha clasificación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a activos financieros.
 - Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como de registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas de los deudores por operaciones de gestión y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.
- c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.
- d) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior, así como, en su caso, para la dotación de provisiones por garantías clasificadas como dudosas.
- e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.
- f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.
7. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, distinguiendo entre coberturas de activos o pasivos reconocidos, compromisos en firme y transacciones previstas, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de la interrupción de la cobertura.
8. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.
9. Activos construidos o adquiridos para otras entidades; indicando los criterios de reconocimiento de los ingresos y gastos derivados del contrato o acuerdo de construcción o adquisición, y en su caso, el método utilizado para determinar el grado de avance o realización y se informará en el caso de que no se hubiese podido aplicar dicho método.
10. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de saldos en moneda distinta del euro, y el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en euros de elementos patrimoniales que, en la actualidad o en su origen, hubiesen sido expresados en moneda distinta del euro.
11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.
12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero. En particular, en relación con las provisiones, deberá realizarse una descripción de los métodos de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.
13. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

14. Actividades conjuntas; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes a la actividad conjunta en que participe.

15. Activos en estado de venta: se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

5. INMOVILIZADO MATERIAL

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas acumuladas, distinguiendo entre aquellos activos valorados según el modelo de coste de aquellos valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Aumentos por traspasos de otras partidas.
- d) Salidas.
- e) Disminuciones por traspasos a otras partidas.
- f) Correcciones valorativas netas por deterioro del ejercicio (dotaciones menos reversiones de dotaciones).
- g) Amortizaciones del ejercicio.
- h) Incremento por revalorización en el ejercicio (modelo de revalorización).
- i) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Costes estimados de desmantelamiento del activo y de la restauración de su emplazamiento incluidos como mayor valor de los activos, así como grandes reparaciones o inspecciones generales incorporadas, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos, así como información, en su caso, sobre los coeficientes aplicados a distintas partes de un mismo elemento.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, vidas útiles y métodos de amortización, así como grandes reparaciones o inspecciones generales.

d) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

e) Criterio utilizado para determinar el valor razonable de los bienes valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, en particular, del ejercicio en que se ha efectuado la última revalorización.

f) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado material.
- Importe.

- Circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
 - Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
 - Tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores para determinar el valor en uso, si fuera éste el método empleado.
- g) Bienes recibidos en adscripción, a nivel partida de balance, con indicación, de su valor activado, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

Identificación de los bienes recibidos en adscripción durante el ejercicio.

- h) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en adscripción durante el ejercicio.
- i) Identificación de los bienes recibidos en cesión durante el ejercicio.
- j) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en cesión durante el ejercicio.
- k) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar de importe significativo sobre bienes del inmovilizado material, sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.
- l) Se informará de los bienes que se encuentren destinados al uso general, distinguiendo entre infraestructuras y bienes del patrimonio histórico, desglosando la información por tipos en el primer caso, y para el caso de los bienes del patrimonio histórico, distinguiendo, al menos, entre construcciones y el resto.
- m) Valor activado en el ejercicio de los bienes construidos por la entidad, cuando sea de un importe significativo.
- n) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material, tal como garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas.

6. INVERSIONES INMOBILIARIAS

Se dará la información requerida en la nota anterior.

7. INMOVILIZADO INTANGIBLE

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas acumuladas, distinguiendo entre aquellos activos valorados según el modelo de coste de aquellos valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Aumentos por traspasos de otras partidas.
- d) Salidas.
- e) Disminuciones por traspasos a otras partidas.
- f) Correcciones valorativas netas por deterioro (dotaciones menos reversiones de dotaciones).

- g) Amortizaciones del ejercicio.
- h) Aumento por revalorización en el ejercicio (cuando la entidad utilice el modelo de la revalorización para la valoración posterior).
- i) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos.

b) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, vidas útiles y métodos de amortización.

c) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

d) Criterio utilizado para determinar el valor razonable de los bienes valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, en particular del ejercicio en que se ha efectuado la última revalorización.

e) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado intangible individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado intangible.
- Importe.
- Circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores para determinar el valor en uso, si fuera éste el método empleado.

f) Importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se han reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación del cumplimiento de las circunstancias que soportan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.

g) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible, tal como garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas.

8. ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

Los arrendadores suministrarán la siguiente información:

Descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero u operación similar.

Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.

Los arrendatarios suministrarán la siguiente información:

Para cada clase de activos, del importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos a realizar y existencia, en su caso, de la opción de compra.

Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

9. ACTIVOS FINANCIEROS

Para los activos financieros, excepto los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual y los derivados designados instrumentos de cobertura, se informará sobre:

1. Información relacionada con el balance.
 - a) Se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de activos financieros del balance y las categorías que se establecen de los mismos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos Financieros», de acuerdo con la siguiente estructura:

CLASES CATEGORIAS	ACTIVOS FINANCIEROS A LARGO PLAZO				ACTIVOS FINANCIEROS A CORTO PLAZO				TOTAL			
	INVERSIONES EN PATRIMONIO		VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA		OTRAS INVERSIONES		INVERSIONES EN PATRIMONIO		VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA		OTRAS INVERSIONES	
	E.J.N	E.J.N-1	E.J.N	E.J.N-1	E.J.N	E.J.N-1	E.J.N	E.J.N-1	E.J.N	E.J.N-1	E.J.N	E.J.N-1
CRÉDITOS Y PARTIDAS A COBRAR												
INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO												
ACTIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZONABLE CON CAMBIO EN RESULTADOS												
INVERSIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS												
ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA												
TOTAL												

b) Reclasificación.

Si, de conformidad con lo establecido en el apartado 9 de la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos Financieros», la entidad hubiese reclasificado durante el ejercicio un activo financiero, de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado en lugar de a valor razonable, o viceversa, informará sobre:

- Importe reclasificado de cada una de estas categorías; y
- El motivo de la reclasificación.

c) Activos financieros entregados en garantía.

La entidad informará del valor contable de los activos financieros entregados en garantía así como de la clase de activos financieros a la que pertenecen.

d) Correcciones por deterioro del valor.

La entidad informará, para cada clase de activo financiero, del movimiento de las cuentas correctoras utilizadas para registrar el deterioro de valor, para lo cual cumplimentará el siguiente estado:

CLASES DE ACTIVOS FINANCIEROS	MOVIMIENTO CUENTAS CORRECTORAS	SALDO INICIAL	DISMINUCIONES DE VALOR POR DETERIORO CREDITICIO DEL EJERCICIO	REVERSIÓN DEL DETERIORO CREDITICIO EN EL EJERCICIO	SALDO FINAL
Activos financieros a Largo Plazo					
	Inversiones en patrimonio				
	Valores representativos de deuda				
	Otras inversiones				
Activos financieros a Corto Plazo					
	Inversiones en patrimonio				
	Valores representativos de la deuda				
	Otras inversiones				

2. Información relacionada con la cuenta del resultado económico-patrimonial.

La entidad informará sobre:

a) Los resultados del ejercicio netos procedentes de las distintas categorías de activos financieros definidas en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

b) Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio.

Se informará sobre las inversiones financieras en moneda distinta del euro, agrupadas por monedas, según el siguiente formato:

MONEDAS	INVERSIONES EN PATRIMONIO	VALORES REPRESENTATIVOS DE LA DEUDA	OTRAS INVERSIONES	TOTAL
TOTAL				
% INVERSIONES EN MONEDA DISTINTA DEL EURO SOBRE INVERSIONES TOTALES				

b) Riesgo de tipo de interés.

Para los activos financieros que se valoren al coste amortizado, se informará sobre su distribución entre activos a tipo de interés fijo y a tipo variable, en términos absolutos y porcentuales, según el siguiente formato:

CLASES DE ACTIVOS FINANCIEROS	TIPO DE INTERÉS	A TIPO INTERÉS FIJO	A TIPO INTERÉS VARIABLE	TOTAL
	VALORES REPRESENTATIVOS DE LA DEUDA			
OTROS ACTIVOS FINANCIEROS				
TOTAL IMPORTE				
% DE ACTIVOS FINANCIEROS A TIPO DE INTERÉS FIJO O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

4. Otra información.

Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros.

10. PASIVOS FINANCIEROS

Para los pasivos financieros, excepto para las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad y los derivados designados instrumentos de cobertura, se incluirá la siguiente información:

1. Situación y movimientos de las deudas:

Para cada deuda se cumplimentará la información requerida en los estados 1 a) Deudas al coste amortizado y 2 a) Deudas a valor razonable.

Asimismo se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de pasivos financieros del balance y las categorías que se establecen en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», que tendrá la estructura que figura en el estado 1 c) Resumen por categorías.

1. Situación y movimientos de las deudas:

a) Deudas al coste amortizado.

IDENTIFICACIÓN DEUDA	T.I.E.	DEUDA AL 1 ENERO		CREACIONES		INTERESES DEVENGADOS SEGÚN T.I.E.		INTERESES CANCELADOS (7)	DIFERENCIAS DE CAMBIO		DISMINUCIONES		DEUDA AL 31 DICIEMBRE	
		COSTE AMORTIZADO (1)	INTERESES EXPLÍCITOS (2)	EFFECTIVO (3)	GASTOS (4)	EXPLÍCITOS (5)	RESTO (6)		DEL COSTE AMORTIZADO (8)	DE INTERESES EXPLÍCITOS (9)	VALOR CONTABLE (10)	RESULTADO (11)	COSTE AMORTIZADO (12)=(1)+(3)-(4)+(5)-(6)-(7)	INTERESES EXPLÍCITOS (13)=(2)+(5)-(7)+(9)

1. Situación y movimientos de las deudas:

b) Deudas a valor razonable.

IDENTIFICACIÓN DEUDA	DEUDA AL 1 ENERO		CREACIONES		INTERESES DEVENGADOS (5)	INTERESES CANCELADOS (6)	VARIACIÓN VALOR RAZONABLE (7)	DIFERENCIAS DE CAMBIO		DISMINUCIONES (10)	DEUDA AL 31 DICIEMBRE	
	VALOR EX-CUPÓN (1)	INTERESES EXPLÍCITOS (2)	EFFECTIVO (3)	GASTOS (4)				DEL VALOR EX-CUPÓN (8)	DE INTERESES EXPLÍCITOS (9)		VALOR EX-CUPÓN (11)=(1)+(3)+(7)+(8)-(10)	INTERESES EXPLÍCITOS (10)=(2)+(5)+(9)-(6)

1. Situación y movimientos de las deudas:

c) Resumen por categorías.

CATEGORÍAS	CLASES		LARGO PLAZO				CORTO PLAZO				TOTAL			
	OBLIGACIONES Y BONOS		DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OTRAS DEUDAS		OBLIGACIONES Y BONOS		DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OTRAS DEUDAS		TOTAL	
	E.I. N	E.I. N-1	E.I. N	E.I. N-1	E.I. N	E.I. N-1	E.I. N	E.I. N-1	E.I. N	E.I. N-1	E.I. N	E.I. N-1	E.I. N	E.I. N-1
DEUDAS A COSTE AMORTIZADO														
DEUDAS A VALOR RAZONABLE														
TOTAL														

2. Líneas de crédito. Para cada línea de crédito se informará del importe disponible, indicando también el límite concedido, la parte dispuesta, y la comisión, en porcentaje, sobre la parte no dispuesta, según el siguiente formato:

IDENTIFICACIÓN	LÍMITE CONCEDIDO	DISPUESTO	DISPONIBLE	COMISIÓN S/ NO DISPUESTO
TOTAL				

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio. Se informará sobre las deudas en moneda distinta del euro, agrupadas por monedas, según el siguiente formato:

MONEDAS	OBLIGACIONES Y BONOS	DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO	OTRAS DEUDAS	TOTAL
TOTAL				
% DEUDA EN MONEDA DISTINTA DEL EURO SOBRE DEUDA TOTAL				

b) Riesgo de tipo de interés. Para los pasivos financieros a coste amortizado, se informará sobre su distribución entre pasivos a tipo de interés fijo y a tipo variable, en términos absolutos y porcentuales, según el siguiente formato:

CLASES DE PASIVOS FINANCIEROS	TIPO DE INTERÉS	A TIPO INTERÉS FIJO	A TIPO INTERÉS VARIABLE	TOTAL
	OBLIGACIONES Y BONOS			
DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO				
OTRAS DEUDAS				
TOTAL IMPORTE				
% DE PASIVOS FINANCIEROS A TIPO DE INTERÉS FIJO O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

4. Aales y otras garantías concedidas.

Para cada garantía concedida, distinguiendo las concedidas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, se informará de la fecha de vencimiento de la deuda garantizada, del importe máximo garantizado, detallando su evolución durante el ejercicio, y de las provisiones netas (dotaciones menos reversiones) que se hayan dotado, según el siguiente formato:

ENTIDAD GARANTIZADA	VTO.	PENDIENTE A 1 ENERO	CONCEDIDAS	CANCELADAS	PENDIENTE A 31 DICIEMB.	PROVISIÓN	
						EJERCICIO	ACUMULADA
SUBTOTAL ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS							
SUBTOTAL OTRAS ENTIDADES							
TOTAL							

5. Otra información:
 - a) El importe de las deudas con garantía real.
 - b) Deudas impagadas durante el ejercicio y situación del impago a la fecha de formulación de las cuentas anuales.
 - c) Otras situaciones distintas del impago que hayan otorgado al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado.
 - d) Derivados financieros que al cierre del ejercicio sean pasivos a los que no se aplique la contabilidad de coberturas, indicando los motivos por los que se mantiene el instrumento derivado.
 - e) Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los pasivos financieros.

11. COBERTURAS CONTABLES.

Para cada operación a la que sea aplicable la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables» se presentará la siguiente información:

1. Descripción detallada del instrumento de cobertura, de la partida cubierta y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.
2. Justificación de que se siguen cumpliendo los requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.
3. Valor contable del instrumento de cobertura al inicio y al cierre del ejercicio.
4. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado de ejercicios posteriores, se informará de:
 - Variaciones de valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido durante el ejercicio en el patrimonio neto (parte eficaz) y, en su caso, en la cuenta del resultado económico patrimonial (parte ineficaz).
 - Importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio, detallando si se ha imputado a la cuenta del resultado económico patrimonial o se ha incluido en el valor inicial de la partida cubierta, indicando en el primer caso las partidas en las que se han registrado.
 - Importes reconocidos en el patrimonio neto que, al cierre del ejercicio, estén pendientes de traspasar a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta y los ejercicios en los cuales se espera realizar dicho traspaso.
5. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado del ejercicio, se informará sobre el importe de las variaciones de valor del instrumento de cobertura y el importe de las variaciones de valor de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto imputadas a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.
6. Operaciones para las que se ha interrumpido la contabilidad de coberturas, indicando su causa.

12. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES Y OTRAS EXISTENCIAS

Se informará a nivel de partida de balance sobre:

1. Circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las obras o de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.

2. Importe de los costes capitalizados en su caso durante el ejercicio en las obras en curso o en otras existencias de ciclo de producción superior al año.

3. Limitaciones en la disponibilidad de las obras y otras existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.

4. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de los activos construidos o adquiridos para otras entidades y resto de existencias.

13. MONEDA EXTRANJERA

Se informará sobre:

1. Importe global, a nivel partida del balance, de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera.

2. Importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los activos y pasivos financieros que se valoren al valor razonable con cambios en resultados.

14. TRANSFERENCIAS, SUBVENCIONES Y OTROS INGRESOS Y GASTOS

Se informará sobre:

1. Importe y características de las transferencias y subvenciones recibidas, cuyo importe sea significativo, así como sobre el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción y disfrute de las subvenciones y el criterio de imputación a resultados.

2. Importe y características de las transferencias y subvenciones concedidas, cuyo importe sea significativo. Además se facilitará la siguiente información:

- a) Normativa con base en la cual se han efectuado o concedido.
- b) Importe de las obligaciones reconocidas durante el ejercicio.
- c) Datos identificativos de la entidad receptora.

Se añadirá la siguiente información con respecto a las subvenciones concedidas:

- d) Finalidad.
- e) Reintegros que se hubiesen producido durante el ejercicio por incumplimiento de condiciones o requisitos, con especificación de su causa.

3. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos o a los gastos de la entidad.

15. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

1. Para cada provisión reconocida en el balance, salvo las relativas a avales y otras garantías concedidas, deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Aumentos.
- Disminuciones.
- Saldo final.

b) Aumento durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.

c) Naturaleza de la obligación asumida, así como el calendario previsto para hacer frente a la obligación.

d) Estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes y las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones. Se justificarán, en su caso, los ajustes que haya procedido realizar.

e) Importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el balance por esos derechos.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de pasivo contingente, salvo los relativos a avales y otras garantías concedidas, se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.
- c) En el caso excepcional en que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.

3. Para cada tipo de activo contingente se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

16. INFORMACIÓN SOBRE MEDIO AMBIENTE

Se facilitará información sobre:

1. Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.

2. Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

17. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

Se facilitará una descripción detallada de los activos en estado de venta cuando su importe sea significativo, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

18. PRESENTACIÓN POR ACTIVIDADES DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

La entidad podrá presentar la cuenta del resultado económico patrimonial, clasificando los gastos económicos incluidos en la misma, por actividades.

19. OPERACIONES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS

En relación con las operaciones de administración de recursos que contablemente deban ser registradas a través de cuentas del subgrupo 45, «Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos», se habrá de obtener la información que a continuación se indica:

1. Gestión de los recursos administrados. Para cada uno de los conceptos a través de los que se refleje contablemente la gestión realizada derivada de la administración de recursos de otros entes públicos, presentará la siguiente información:

- a) De los derechos pendientes de cobro, indicando:
 - Derechos pendientes de cobro a 1 de enero.
 - Rectificaciones del saldo inicial.
 - Derechos reconocidos durante el ejercicio.
 - Derechos anulados durante el ejercicio, distinguiendo la anulación de liquidaciones y anulación de derechos por devolución de ingresos.
 - Derechos cancelados durante el ejercicio.
 - La recaudación neta durante el ejercicio, detallando la recaudación bruta y las devoluciones de ingresos.
 - Los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

1. Gestión de los recursos administrados:

- a) De los derechos pendientes de cobro.

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	DERECHOS PENDIENTES A 1 DE ENERO	RECTIFICACIÓN SALDO INICIAL	DERECHOS RECONOCIDOS	DERECHOS ANULADOS		DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN NETA		DERECHOS PENDIENTES COBRO A 31 DICIEMBRE
					ANULACIÓN LIQUIDACIONES	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS		RECAUDACIÓN BRUTA	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	
TOTAL										

b) De los derechos cancelados, con expresión del importe total de las cancelaciones que se hubiesen producido durante el ejercicio, desglosando las mismas según los siguientes motivos de cancelación:

- Cancelaciones por cobros en especie.
- Cancelaciones por insolvencias.

- Cancelaciones por prescripción.
 - Cancelaciones por otras causas.
1. Gestión de los recursos administrados:
- b) De los derechos cancelados.

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	PRESCRIPCIÓN	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS
TOTAL						

2. Devoluciones de ingresos. Con el mismo nivel de desagregación que para la información anterior, se mostrará la información relativa a las operaciones de devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos realizadas durante el ejercicio, detallando:

- Devoluciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial, anulaciones y cancelaciones.
- Devoluciones reconocidas durante el ejercicio.
- Total devoluciones reconocidas.
- Devoluciones pagadas en el ejercicio.
- Devoluciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

2. Devoluciones de ingresos:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL, ANULACIONES Y CANCELACIONES	RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEVOLUCIONES RECONOCIDAS	PAGADAS EN EL EJERCICIO	PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
TOTAL							

3. Obligaciones derivadas de la gestión de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos. Con el mismo nivel de desagregación que para la informa-

ción de las notas anteriores, se incluirá la información relativa a las obligaciones derivadas de la gestión realizada durante el ejercicio en relación con los recursos de otros entes públicos, con detalle de:

- Saldo pendiente de pago a 1 de enero.
- Rectificación del saldo inicial.
- Recaudación líquida obtenida durante el ejercicio.
- Cantidades reintegradas durante el ejercicio.
- Total a pagar.
- Pagos realizados.
- Saldo pendiente de pago a 31 de diciembre.

3. Obligaciones derivadas de la gestión de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	PENDIENTE DE PAGO A 1 DE ENERO	RECTIFICACIÓN SALDO INICIAL	RECAUDACIÓN LÍQUIDA	REINTEGROS	TOTAL A PAGAR	PAGOS REALIZADOS	PENDIENTE DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
TOTAL								

4. Cuentas corrientes en efectivo. Para cada uno de los conceptos que se utilicen para reflejar contablemente las operaciones de entregas a cuenta y liquidación de los recursos gestionados, se indicarán:

- Saldo a 1 de enero, diferenciando el mismo según sea deudor o acreedor.
- Pagos.
- Cobros.
- Saldo a 31 de diciembre, distinguiendo el mismo según sea deudor o acreedor.

4. Cuentas corrientes en efectivo:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	SALDO A 1 DE ENERO		PAGOS	COBROS	SALDO A 31 DE DICIEMBRE	
		DEUDOR	ACREEDOR			DEUDOR	ACREEDOR
TOTAL							

20. OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS DE TESORERÍA

Se informará sobre las operaciones no presupuestarias de tesorería que comprenden aquellas operaciones realizadas durante el ejercicio que hayan dado lugar al nacimiento o extinción de:

- Deudores y acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente para la entidad, no deban imputarse al presupuesto de la misma, ni en el momento de su nacimiento ni en el de su vencimiento.

- Partidas representativas de pagos y cobros pendientes de aplicación definitiva, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Esta información se compondrá de los siguientes estados:

1. Estado de deudores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter deudor a través de los que se reflejen contablemente las operaciones no presupuestarias de Tesorería, se pondrán de manifiesto:

- Saldo a 1 de enero.

- Modificaciones del saldo inicial (incluye las prescripciones y otros motivos de cancelación distintos del pago).

- Cargos realizados durante el ejercicio.

- Total deudores.

- Abonos realizados durante el ejercicio.

- Deudores pendientes de cobro a 31 de diciembre.

2. Estado de acreedores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter acreedor a través de los que se reflejen contablemente las operaciones no presupuestarias de tesorería, se detallarán:

- Saldo a 1 de enero.

- Modificaciones del saldo inicial (incluye las prescripciones).

- Abonos realizados durante el ejercicio.

- Total acreedores.

- Cargos realizados durante el ejercicio.

- Acreedores pendientes de pago a 31 de diciembre.

3. Estado de partidas pendientes de aplicación. Para cada uno de los conceptos de carácter no presupuestario a través de los que se reflejen los cobros y pagos pendientes de aplicación, presentará la siguiente información:

a) De los cobros pendientes de aplicación, con indicación de:

- Cobros pendientes de aplicación a 1 de enero.

- Modificaciones al saldo inicial.

- Cobros realizados durante el ejercicio.

- Total cobros pendientes de aplicación.

- Cobros aplicados durante el ejercicio.

- Cobros pendientes de aplicación a 31 de diciembre.

b) De los pagos pendientes de aplicación, expresando:

- Pagos pendientes de aplicación a 1 de enero.

- Modificaciones al saldo inicial.
- Pagos realizados durante el ejercicio.
- Total pagos pendientes de aplicación.
- Pagos aplicados durante el ejercicio.
- Pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre.

1. Estado de deudores no presupuestarios:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	SALDO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES AL SALDO INICIAL	CARGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEUDORES	ABONOS REALIZADOS EN EJERCICIO	DEUDORES PENDIENTES COBRO A 31 DICIEMBRE

2. Estado de acreedores no presupuestarios:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	SALDO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES AL SALDO INICIAL	ABONOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL ACREEDORES	CARGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	ACREEDORES PENDIENTES PAGO A 31 DICIEMBRE

3. Estado de partidas pendientes de aplicación:

a) De los cobros pendientes de aplicación:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	COBROS PENDIENTES APLICACIÓN A 1 ENERO	MODIFICAC. AL SALDO INICIAL	COBROS REALIZADOS EN EJERCICIO	TOTAL COBROS PENDIENTES APLICACIÓN	COBROS APLICADOS EN EJERCICIO	COBROS PENDIENTES APLICACIÓN A 31 DICIEMBRE

3. Estado de partidas pendientes de aplicación:

b) De los pagos pendientes de aplicación:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	PAGOS PTES. APLICACIÓN A 1 ENERO	MODIFICAC. AL SALDO INICIAL	PAGOS REALIZADOS EN EJERCICIO	TOTAL PAGOS PDTES. APLICACIÓN	PAGOS APLICADOS EN EJERCICIO	PAGOS PDTES. APLICACIÓN A 31 DICIEMBRE

21. CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA. PROCEDIMIENTOS DE ADJUDICACIÓN

Información, por tipos de contratos, sobre los importes adjudicados según los diferentes procedimientos establecidos en la normativa vigente sobre contratación.

Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación:

TIPO DE CONTRATO	PROCEDIMIENTO ABIERTO		PROCEDIMIENTO RESTRINGIDO		PROCEDIMIENTO NEGOCIADO		DIÁLOGO COMPETITIVO	ADJUDICACIÓN DIRECTA	TOTAL
	MULTIPLIC CRITERIO	UNICO CRITERIO	MULTIPLIC CRITERIO	UNICO CRITERIO	CON PUBLICIDAD	SIN PUBLICIDAD			
<ul style="list-style-type: none"> • De obras • De suministro • Patrimoniales • De gestión de servicios públicos • De servicios • De concesión de obra pública • De colaboración entre el sector público y el sector privado • De carácter administrativo especial • Otros 									

22. VALORES RECIBIDOS EN DEPÓSITO

Se informará para cada uno de los conceptos mediante los que se registren contablemente los valores depositados, dentro de los cuales se incluyen los avales y los seguros de caución recibidos, de lo siguiente:

- Valores recibidos pendientes de devolver a 1 de enero.
- Modificaciones del saldo inicial.
- Valores recibidos durante el ejercicio.
- Total valores recibidos en depósito.
- Valores recibidos en depósito cancelados.
- Valores recibidos en depósito pendientes de devolver a 31 de diciembre.

23. INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

La información a suministrar versará sobre los siguientes aspectos y se presentará, al menos, al mismo nivel de desagregación que en el Estado de liquidación del Presupuesto:

23.1 Presupuesto corriente.

1. Presupuesto de gastos.

Se presentará la siguiente información:

a) Modificaciones de crédito.

Información sobre:

- Créditos extraordinarios.
- Suplementos de crédito.
- Ampliaciones de crédito.
- Transferencias de crédito.
- Incorporaciones de remanentes de crédito.
- Créditos generados por ingresos.
- Bajas por anulación y rectificación.

– Otras modificaciones.

a) Modificaciones de crédito

1. Tipos de modificaciones

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS	SUPLEMENTOS DE CRÉDITO	AMPLIACIONES DE CRÉDITO	TRANSFERENCIAS DE CRÉDITO		INCORPORACIONES DE REMANENTES DE CRÉDITO	CRÉDITOS GENERADOS POR INGRESOS	BAJAS POR ANULACIÓN Y RECTIFICACIÓN	OTRAS MODIFICACIONES	TOTAL MODIFICACIONES
					POSITIVAS	NEGATIVAS					
TOTAL											

b) Remanentes de crédito.

Información sobre remanentes de crédito comprometidos y no comprometidos.

b) Remanentes de crédito

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	REMANENTES COMPROMETIDOS	REMANENTES NO COMPROMETIDOS	TOTAL

c) Ejecución de proyectos de inversión.

Para cada uno de los proyectos de inversión, identificados de acuerdo con la normativa presupuestaria aplicable a la entidad, que estuviesen en ejecución en 1 de enero o que se hubiesen iniciado durante el ejercicio, se indicará:

- Inversión total.
- Ejercicio de inicio del proyecto.
- Ejercicio de finalización del proyecto.
- Inversión realizada al inicio del ejercicio.
- Inversión realizada en el ejercicio.
- Inversión a realizar en las anualidades pendientes, distinguiendo dentro de los compromisos de gastos de ejercicios posteriores, los relativos a contratos de obra bajo la modalidad de abono total del precio.

c) Ejecución de proyectos de inversión

CÓDIGO PROYECTO	EXPLICACIÓN	PARTIDA PRESUPUESTARIA	INVERSIÓN TOTAL	EJERCICIO INICIAL	EJERCICIO FINAL	INVERSIÓN REALIZADA A 1 DE ENERO	INVERSIÓN REALIZADA EN EL EJERCICIO

INVERSIÓN A REALIZAR EN ANUALIDADES PENDIENTES							
EJERCICIO ...		EJERCICIO ...		EJERCICIO ...		EJERCICIOS SUCEсивOS	
CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS	CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS	CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS	CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS

- d) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
 Información para cada gasto efectuado sobre:
- Aplicación presupuestaria a la que debiera de haberse imputado.
 - Importe.
 - Observaciones, indicando al menos, si en el momento de la elaboración de la cuenta ya se ha realizado la aplicación al presupuesto del ejercicio.

d) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto:

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	IMPORTE	OBSERVACIONES
TOTAL			

2. Presupuesto de ingresos.

Se presentará la siguiente información:

a) Proceso de gestión.

1) Derechos anulados, distinguiendo entre:

- Las anulaciones de liquidaciones.
- Las anulaciones por aplazamiento o fraccionamiento.
- Las anulaciones por devolución de ingresos.

2) Derechos cancelados, indicando:

- Las cancelaciones por el cobro de derechos en especie.
- Las cancelaciones por insolvencias.
- Las cancelaciones por otras causas.

3) Recaudación neta, indicando:

- Recaudación total.
- Devoluciones de ingresos realizadas.

a) Proceso de gestión de los ingresos públicos:

1. Derechos anulados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	ANULACIÓN DE LIQUIDACIONES	APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	TOTAL DERECHOS ANULADOS

a) Proceso de gestión de los ingresos públicos:

2. Derechos cancelados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS

a) Proceso de gestión de los ingresos públicos:

3. Recaudación neta:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	RECAUDACIÓN TOTAL	DEVOLUCIONES DE INGRESO	DEVOLUCIONES DE INGRESO	RECAUDACIÓN NETA

b) Devoluciones de ingresos.

Información sobre:

- Devoluciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial y anulaciones de devoluciones acordadas en ejercicios anteriores.
- Devoluciones reconocidas durante el ejercicio.
- Total de devoluciones.
- Prescripciones.
- Pagos realizados en el ejercicio.
- Devoluciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

b) Devoluciones de ingresos:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL Y ANULACIONES	RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEVOLUCIONES RECONOCIDAS	PRESCRIPCIONES	PAGADAS EN EL EJERCICIO	PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE

23.2 Presupuestos cerrados.

1. Presupuesto de gastos. Obligaciones de presupuestos cerrados.

Se informará, para cada ejercicio de:

- Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial y anulaciones.
- Total obligaciones.
- Prescripciones.
- Pagos realizados.
- Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

1. Obligaciones de presupuestos cerrados:

Ejercicio

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL Y ANULACIONES	TOTAL OBLIGACIONES	PRESCRIPCIONES	PAGOS REALIZADOS	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE

2. Presupuesto de ingresos. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

Se informará, para cada ejercicio de:

a) Derechos pendientes de cobro totales, con indicación de:

- Los pendientes de cobro a 1 de enero.
- Las modificaciones al saldo inicial.
- Los derechos anulados.
- Los derechos cancelados.
- Los derechos recaudados.
- Los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

b) Derechos anulados con indicación de:

- Las anulaciones por anulación de liquidaciones.
- Las anulaciones por aplazamientos y fraccionamientos.

c) Derechos cancelados con indicación de:

- Las cancelaciones por el cobro de derechos en especie.
- Las cancelaciones por insolvencias.
- Las cancelaciones por prescripción.
- Las cancelaciones por otras causas.

2. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados:

a) Derechos pendientes de cobro totales

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN	DERECHOS PENDIENTES COBRO A 31 DE DICIEMBRE

2. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados:

b) Derechos anulados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	ANULACIÓN DE LIQUIDACIONES	APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	TOTAL DERECHOS ANULADOS

2. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados:

c) Derechos cancelados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	PRESCRIPCIÓN	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS

3. Derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad.

Información sobre la situación de los derechos pendientes de cobro, indicando:

- Pendientes de notificar.
- Suspendidos.
- Aplazamiento o fraccionamiento solicitado.
- Aplazamiento o fraccionamiento concedido.
- En periodo voluntario.
- En periodo ejecutivo.

3. Derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE NOTIFICAR	SUSPENDIDOS	APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO		EN PERIODO VOLUNTARIO	EN PERIODO EJECUTIVO	TOTAL DERECHOS PENDIENTES DE COBRO
				SOLICITADO	CONCEDIDO			

4. Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.

Se informará de las variaciones de derechos a cobrar y obligaciones a pagar de presupuestos cerrados, que supongan la alteración de los importes calculados como resultados presupuestarios en ejercicios anteriores.

Para el cálculo de la variación de derechos a cobrar de presupuestos cerrados pendientes de recaudar, se tendrán en cuenta las modificaciones del saldo inicial, así como las anulaciones y cancelaciones de derechos producidas en el ejercicio, detalladas en la nota 23.2.2 de esta memoria.

Para el cálculo de la variación de obligaciones de presupuestos cerrados pendientes de pago, se tendrán en cuenta las modificaciones del saldo inicial, así como las anulaciones y prescripción de obligaciones producidas en el ejercicio, detalladas en la nota 23.2.1 de esta memoria.

En este estado, dentro de las operaciones corrientes, se incluyen, en su caso, los derechos y obligaciones reconocidas derivados de operaciones comerciales.

4. Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores:

	TOTAL VARIACIÓN DERECHOS	TOTAL VARIACIÓN OBLIGACIONES	VARIACIÓN DE RESULTADOS PRESUPUESTARIOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
a) OPERACIONES CORRIENTES			
b) OPERACIONES DE CAPITAL			
1. TOTAL VARIACIONES OPERACIONES NO FINANCIERAS (a+b)			
c) ACTIVOS FINANCIEROS			
d) PASIVOS FINANCIEROS			
2. TOTAL VARIACIÓN OPERACIONES FINANCIERAS (c+d)			
TOTAL (1+2)			

23.3 Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

Información sobre los compromisos de gasto adquiridos durante el ejercicio, así como en los precedentes, imputables a presupuestos de ejercicios sucesivos, con indicación de su descripción, importe y año al que se refieran.

Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores:

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COMPROMISOS DE GASTOS ADQUIRIDOS CON CARGO AL PRESUPUESTO DEL EJERCICIO				
		EJERCICIO N+1	EJERCICIO N+2	EJERCICIO N+3	EJERCICIO N+4	EJERCICIOS SUCESIVOS
TOTAL						

23.4 Gastos con financiación afectada.

Se informará para cada gasto con financiación afectada de:

1. Las desviaciones de financiación por cada agente financiador señalando para cada uno de los agentes el coeficiente de financiación a fin de ejercicio, las desviaciones de financiación del ejercicio y las desviaciones acumuladas.

2. La gestión del gasto presupuestario relativo a cada gasto con financiación afectada, señalando el gasto previsto, el realizado durante el ejercicio, el total acumulado de ejercicios anteriores y el gasto presupuestario pendiente de realizar hasta la culminación de la ejecución de la unidad de gasto.

A los efectos de esta información se tendrán en cuenta los siguientes conceptos:

Gasto con financiación afectada, es aquel gasto presupuestario que se financia, en todo o en parte, con recursos presupuestarios concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron.

Se considera agente financiador a cada uno de los terceros de los que procede cada uno de los recursos afectados. Es decir, el agente financiador viene dado por la combinación del tercero y la aplicación presupuestaria que corresponda a cada uno de los recursos que él aporta.

Las desviaciones de financiación por cada agente financiador representan el desfase existente entre los ingresos presupuestarios obtenidos de dicho agente durante un período determinado y los que, en función de la parte de gasto realizada en dicho período, deberían haberse obtenido del mismo, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.

Dichas desviaciones de financiación se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos relativos al agente financiador y el producto del coeficiente de financiación correspondiente a dicho agente por el total de obligaciones reconocidas netas, referidos, unos y otras, al período considerado.

Las desviaciones de financiación del ejercicio se calcularán tomando en consideración los derechos relativos al agente de que se trate y el importe de las obligaciones, reconocidos unos y otras durante el ejercicio presupuestario.

Las desviaciones de financiación acumuladas se calcularán del mismo modo que las imputables al ejercicio, pero tomando en consideración los derechos y las obligaciones reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.

El coeficiente de financiación por agente, a fin de ejercicio, es el resultado de dividir los ingresos presupuestarios relativos al agente financiador (reconocidos y a reconocer), por el importe del gasto presupuestario (realizado y a realizar).

Gastos con financiación afectada

1. Desviaciones de financiación por agente financiador

CÓDIGO DE GASTO	DESCRIPCIÓN	AGENTE FINANCIADOR		COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN	DESVIACIONES DEL EJERCICIO		DESVIACIONES ACUMULADAS	
		TERCERO	APLIC. PTARIA.		POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS

Gastos con financiación afectada

2. Gestión del gasto presupuestario

CÓDIGO DE GASTO	DESCRIPCIÓN	GASTO PREVISTO	OBLIGACIONES RECONOCIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES	OBLIGACIONES RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL OBLIGACIONES RECONOCIDAS	GASTO PENDIENTE

23.5 Remanente de Tesorería.

El remanente de tesorería constituye un recurso presupuestario obtenido, con carácter general, por la acumulación de los resultados presupuestarios de los ejercicios anteriores y del ejercicio que se cierra. Como tal recurso, puede utilizarse para financiar el gasto presupuestario de los ejercicios siguientes.

El remanente de tesorería se obtiene por la suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación de conformidad con los criterios siguientes:

1. Su cuantificación se efectuará tomando en consideración el saldo a fin de ejercicio de las cuentas que intervienen en su cálculo.

2. Los fondos líquidos, incluyen los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, salvo aquéllos que se hayan dotado con imputación al presupuesto, así como los excedentes temporales de tesorería que se hayan materializado en inversiones financieras, de carácter no presupuestario, que reúnan el suficiente grado de liquidez. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los saldos de las subcuentas 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», y 5708, «Caja. Pagos a justificar».

3. En los derechos pendientes de cobro se distinguirá:

- El importe total de los derechos pendientes de cobro del presupuesto corriente.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro de presupuestos cerrados.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. A estos efectos, la incorporación del saldo de las siguientes cuentas se efectuará únicamente por la parte que corresponda a operaciones no presupuestarias: 246, «Fianzas constituidas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 247, «Depósitos constituidos a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 260, «Fianzas constituidas a largo plazo», 265, «Depósitos constituidos a largo plazo», 537, «Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 538, «Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 565, «Fianzas constituidas a corto plazo», y 566, «Depósitos constituidos a corto plazo».
- El importe total de derechos pendientes de cobro derivados de las operaciones comerciales que, en su caso, realice la entidad.

4. En las obligaciones pendientes de pago, se distinguirá:

- El importe total de las obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente.

- El importe total de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos cerrados.
- El importe total de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. A estos efectos, la incorporación del saldo de las siguientes cuentas se efectuará únicamente por la parte que corresponda a operaciones no presupuestarias: 167, «Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 168, «Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 180, «Fianzas recibidas a largo plazo», 185, «Depósitos recibidos a largo plazo», 517, «Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 518, «Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 560, «Fianzas recibidas a corto plazo», y 561, «Depósitos recibidos a corto plazo».

- El importe total de obligaciones pendientes de pago derivadas de las operaciones comerciales que, en su caso, realice la entidad.

5. En las partidas pendientes de aplicación, se distinguirá:

- Las cantidades cobradas pendientes de aplicación definitiva.
- Las cantidades pagadas pendientes de aplicación definitiva, en las que se incluyen los pagos realizados con cargo a los anticipos de caja fija pendientes de reposición. Asimismo se incluirá el saldo de la subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago».

6. Del remanente de tesorería total, se distinguirá:

- La parte afectada destinada a cubrir los denominados «gastos con financiación afectada», caso de que existan desviaciones de financiación acumuladas positivas.

- El importe de todos los derechos que se consideren de dudoso cobro. Para determinar dicho importe se deberá tener en cuenta la antigüedad de las deudas, el importe de las mismas, la naturaleza de los recursos de que se trate, los porcentajes de recaudación tanto en período voluntario, como en vía ejecutiva y demás criterios de valoración que, de forma ponderada, la entidad establezca. A estos efectos, la incorporación del saldo de las cuentas 295, «Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 298, «Deterioro de valor de créditos a largo plazo», 490, «Deterioro de valor de créditos», 595, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y 598, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo», se efectuará únicamente por la parte que corresponda a los derechos de cobro que se hayan considerado para el cálculo del remanente de tesorería total.

- Y la parte restante, esto es, el remanente de tesorería no afectado.

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

Nº DE CUENTAS	COMPONENTES	EJERCICIO N		EJERCICIO N-1
57,556	1. (+) Fondos líquidos	_____	_____	_____
430	2. (+) Derechos pendientes de cobro.....	_____	_____	_____
431	- (+) del Presupuesto corriente.....	_____	_____	_____
246,247,260,265,440,442,	- (+) de Presupuestos cerrados.....	_____	_____	_____
449,456,470,471,472,	- (+) de operaciones no presupuestarias.....	_____	_____	_____
537,538,550,565,566	- (+) de operaciones comerciales	_____	_____	_____
435, 436				
400	3. (-) Obligaciones pendientes de pago	_____	_____	_____
401	- (+) del Presupuesto corriente.....	_____	_____	_____
167,168,180,185,410,412,	- (+) de Presupuestos cerrados.....	_____	_____	_____
419,453,456,475,476,477,	- (+) de operaciones no presupuestarias.....	_____	_____	_____
517,518, 550,560,561	- (+) de operaciones comerciales	_____	_____	_____
405, 406				
554, 559	4. (+) Partidas pendientes de aplicación	_____	_____	_____
555, 5581, 5585	- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva.....	_____	_____	_____
	- (+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	_____	_____	_____
	I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3 + 4)	_____	_____	_____
	II. Exceso de financiación afectada	_____	_____	_____
295, 298, 490, 595,598	III. Saldos de dudoso cobro	_____	_____	_____
	IV. Remanente de tesorería no afectado = (I - II - III)	_____	_____	_____

24. INDICADORES FINANCIEROS, PATRIMONIALES Y PRESUPUESTARIOS

1. Indicadores financieros y patrimoniales.

a) LIQUIDEZ INMEDIATA: Refleja el porcentaje de deudas presupuestarias y no presupuestarias que pueden atenderse con la liquidez inmediatamente disponible.

$$\frac{\text{Fondos líquidos}}{\text{pasivo corriente}}$$

Fondos líquidos: Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

b) LIQUIDEZ A CORTO PLAZO: Refleja la capacidad que tiene la entidad para atender a corto plazo sus obligaciones pendientes de pago.

$$\frac{\text{Fondos líquidos + Derechos pendientes de cobro}}{\text{Pasivo corriente}}$$

c) LIQUIDEZ GENERAL. Refleja en que medida todos los elementos patrimoniales que componen el activo corriente cubren el pasivo corriente.

$$\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$$

d) ENDEUDAMIENTO POR HABITANTE: En entidades territoriales, este índice distribuye la deuda total de la entidad entre el número de habitantes.

$$\frac{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente}}{\text{Número de habitantes}}$$

e) ENDEUDAMIENTO: Representa la relación entre la totalidad del pasivo exigible (corriente y no corriente) respecto al patrimonio neto más el pasivo total de la entidad.

$$\frac{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente}}{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente + Patrimonio neto}}$$

f) RELACIÓN DE ENDEUDAMIENTO: Representa la relación existente entre el pasivo corriente y el no corriente.

$$\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo no corriente}}$$

g) CASH – FLOW: Refleja en que medida los flujos netos de gestión de caja cubren el pasivo de la entidad.

$$\frac{\text{Pasivo no corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}} + \frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}}$$

Flujos netos de gestión: Importe de «flujos netos de efectivo por actividades de gestión» del estado de flujos de efectivo.

h) RATIOS DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL:

Para la elaboración de los siguientes ratios se tendrán en cuenta las equivalencias con los correspondientes epígrafes de la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad:

ING.TRIB.: Ingresos tributarios y cotizaciones.
 TRANS.: Transferencias y subvenciones recibidas.
 VN. YPS.: Ventas netas y prestación de servicios.
 G. PERS.: Gastos de personal.
 APROV.: Aprovisionamientos.

1) Estructura de los ingresos.

INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (IGOR)			
ING. TRIB / IGOR	TRANFS / IGOR	VN y PS / IGOR	Resto IGOR / IGOR

2) Estructura de los gastos.

GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (GGOR)			
G. PERS. / GGOR	TRANFS / GGOR	APROV / GGOR	Resto GGOR / GGOR

3) Cobertura de los gastos corrientes: Pone de manifiesto la relación existente entre los gastos de gestión ordinaria con los ingresos de la misma naturaleza.

$$\frac{\text{Gastos de gestión ordinaria}}{\text{Ingresos de gestión ordinaria}}$$

2. Indicadores presupuestarios.

a) Del presupuesto de gastos corriente:

1) **EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS:** Refleja la proporción de los créditos aprobados en el ejercicio que han dado lugar a reconocimiento de obligaciones presupuestarias.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Créditos totales}}$$

2) **REALIZACIÓN DE PAGOS:** Refleja la proporción de obligaciones reconocidas en ejercicio cuyo pago ya se ha realizado al finalizar el mismo con respecto al total de obligaciones reconocidas.

$$\frac{\text{Pagos realizados}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}}$$

3) **GASTO POR HABITANTE:** Para las entidades de naturaleza territorial, este índice distribuye la totalidad del gasto presupuestario realizado en el ejercicio entre los habitantes de la entidad.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Número de habitantes}}$$

4) INVERSIÓN POR HABITANTE: Para las entidades de naturaleza territorial, este índice distribuye la totalidad del gasto presupuestario por operaciones de capital realizado en el ejercicio entre el número de habitantes de la entidad.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas (Capítulo 6 + 7)}}{\text{Número de habitantes}}$$

5) ESFUERZO INVERSOR: Establece la proporción que representan las operaciones de capital realizadas en el ejercicio en relación con la totalidad de los gastos presupuestarios realizados en el mismo.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas (Capítulo 6 + 7)}}{\text{Total Obligaciones Reconocidas Netas}}$$

6) PERIODO MEDIO DE PAGO: Refleja el tiempo medio que la entidad tarda en pagar a sus acreedores derivados de la ejecución del presupuesto.

$$\frac{\text{Obligaciones pendientes de pago}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}} \times 365$$

b) Del presupuesto de ingresos corriente:

1) EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS: Refleja la proporción que sobre los ingresos presupuestarios previstos suponen ingresos presupuestarios netos, esto es, los derechos liquidados netos.

$$\frac{\text{Derechos reconocidos netos}}{\text{Previsiones definitivas}}$$

2) REALIZACIÓN DE COBROS: Recoge el porcentaje que suponen los cobros obtenidos en el ejercicio sobre los derechos reconocidos netos.

$$\frac{\text{Recaudación neta}}{\text{Derechos reconocidos netos}}$$

3) PERIODO MEDIO DE COBRO: Refleja el número de días que por término medio tarda la entidad en cobrar sus ingresos, es decir, en recaudar sus derechos reconocidos derivados de la ejecución del presupuesto.

$$\frac{\text{Derechos pendientes de cobro}}{\text{Derechos reconocidos netos}} \times 365$$

4) SUPERÁVIT (O DÉFICIT) POR HABITANTE

$$\frac{\text{Resultado presupuestario ajustado}}{\text{Número de habitantes}}$$

c) De presupuestos cerrados:

1) REALIZACIÓN DE PAGOS: Pone de manifiesto la proporción de pagos que se han efectuado en el ejercicio de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos ya cerrados.

Pagos

Saldo inicial de obligaciones (+/-modificaciones y anulaciones)

2) REALIZACIÓN DE COBROS: Pone de manifiesto la proporción de cobros que se han efectuado en el ejercicio relativos a derechos pendientes de cobro de presupuestos ya cerrados.

Cobros

Saldo inicial de derechos (+/- modificaciones y anulaciones)

25. INFORMACIÓN SOBRE EL COSTE DE LAS ACTIVIDADES ¹

1. RESUMEN GENERAL DE COSTES DE LA ENTIDAD.

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
<i>Sueldos y salarios</i>		
<i>Indemnizaciones</i>		
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador</i>		
<i>Otros costes sociales</i>		
<i>Indemnizaciones por razón del servicio</i>		
<i>Transporte de personal</i>		
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta</i>		
<i>Coste de otros materiales</i>		
<i>Adquisición de bienes de inversión</i>		
<i>Trabajos realizados por otras entidades</i>		
SERVICIOS EXTERIORES		
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
<i>Arrendamientos y cánones</i>		
<i>Reparaciones y conservación</i>		
<i>Servicios de profesionales independientes</i>		
<i>Transportes</i>		
<i>Servicios bancarios y similares</i>		
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>		
<i>Suministros</i>		
<i>Comunicaciones</i>		
<i>Costes diversos</i>		
TRIBUTOS		

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES CALCULADOS		
<i>Amortizaciones</i>		
<i>Previsión Social de Funcionarios</i> ²		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

¹ Para la confección de esta información se aplicarán los principios desarrollados en el documento «Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas» (IGAE 2004).

² Previsión Social de Funcionarios.–Coste que para una entidad supondrían las aportaciones que como empleador debería realizar por los funcionarios no sujetos a régimen de Seguridad Social para cubrir tanto las necesidades asistenciales como de pensiones futuras.

2. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD- ACTIVIDADES QUE IMPLICAN LA OBTENCIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

ACTIVIDAD FECHA

ELEMENTOS	Coste Directo ³	Coste Indirecto ⁴	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

³ Coste Directo.–Aquél que se vincula a las actividades resultantes del proceso de producción sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.

⁴ Coste Indirecto.–Aquél que no puede vincularse directamente con las actividades resultantes del proceso de producción, por lo que debe imputarse a través de un criterio o clave de reparto.

3. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD- ACTIVIDADES QUE IMPLICAN LA OBTENCIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

RESUMEN DE COSTES DE ACTIVIDADES FECHA

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDAD 1		
ACTIVIDAD 2		
ACTIVIDAD 3		
ACTIVIDAD 4		
.....		
ACTIVIDAD N		
TOTAL		

4. RESUMEN RELACIONANDO COSTES E INGRESOS DE ACTIVIDADES CON INGRESOS FINALISTAS.

ACTIVIDADES	Coste Total Activ.	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

26. Indicadores de gestión 5

Los indicadores de gestión son instrumentos de medición elegidos como variables relevantes que pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos.

1) Indicadores de eficacia:

a)

$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas}}{\text{Número de actuaciones previstas}^6}$$

b) Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público⁷.

c) Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.

d)

$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas año X}}{\text{Número de actuaciones previstas año X}}$$

$$\frac{\text{Número medio de actuaciones realizadas (serie años anteriores)}}{\text{Número medio de actuaciones previstas (serie años anteriores)}}$$

⁵ Para la confección de los indicadores que a continuación se relacionan se tendrán en cuenta los criterios establecidos en el documento «Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público» (IGAE 2007).

⁶ Ejemplo.–Número de niños a vacunar contra una determinada enfermedad respecto de los niños efectivamente vacunados.

⁷ Tiempo de espera para efectuar una operación quirúrgica determinada.

2) Indicadores de eficiencia:

a)

$$\frac{\text{Coste}^8 \text{ de la actividad}}{\text{Número de usuarios}^9}$$

b)

$$\frac{\text{Coste real de la actividad}}{\text{Coste previsto de la actividad}^{10}}$$

c)

Coste de la actividad

Número de unidades equivalentes producidas

Unidad Equivalente de Producción: Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado periodo mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance.

3) Indicador de economía:

Precio o coste de adquisición factor de producción x

Precio medio del factor x en el mercado

⁸ Para determinar el «coste» tanto en este como en los posteriores indicadores se tendrá en cuenta lo establecido en el documento «Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas» (IGAE 2004).

⁹ Ejemplo: Coste de impartición de una asignatura relacionado con el número de alumnos matriculados en esa asignatura en una Universidad.

¹⁰ En caso de que no se hayan desarrollado sistemas de determinación de costes «a priori» en el momento de confeccionar estos indicadores, se considerará como coste previsto de la actividad el coste medio de la misma en los cinco años anteriores (convenientemente actualizado).

En caso de que no se disponga de información de costes de los años anteriores para confeccionar la información anterior se considerará como «coste previsto» el derivado de la asignación presupuestaria referido a la actividad o servicio con los correspondientes ajustes que determinen una homogeneización de los importes presupuestarios respecto a los determinantes del coste.

Dichos ajustes serán desarrollados, en su caso, en documentos o notas informativas editados por la IGAE.

4) Indicador de medios de producción:

Coste de personal

Número de personas equivalentes

Persona Equivalente: Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo las situaciones individuales (baja, absentismo, lactancia, reducción de jornada, etcétera). Esa relación hace que se considere como base de proporción (una persona equivalente) la prestación de la jornada que en cada caso se considere como normal o habitual.

27. Hechos posteriores al cierre

La entidad informará de:

a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de las normas de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales.

b) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, si bien la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

c) Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

CUARTA PARTE
Cuadro de cuentas

GRUPO 1

Financiación básica

10. PATRIMONIO.

- 100. Patrimonio.
 - 1000. Aportación patrimonial dineraria.
 - 1001. Aportación de bienes y derechos.
 - 1002. Asunción y condonación de pasivos financieros.
 - 1003. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.
 - 1004. Devolución de bienes y derechos.
 - 1005. Otras devoluciones.

11. RESERVAS.

12. RESULTADOS.

- 120. Resultados de ejercicios anteriores.
- 129. Resultado del ejercicio.

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR.

- 130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
- 131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
- 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
- 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
- 134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.
- 136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO.

- 142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.
- 143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.
- 148. Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones.
- 149. Otras provisiones a largo plazo.

15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO.

- 150. Obligaciones y bonos a largo plazo.
- 155. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.
- 156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

- 1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.
 - 1565. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.
16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
- 160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 163. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 164. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 165. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 166. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.
 - 167. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 168. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo asociadas.
17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
 - 171. Deudas a largo plazo.
 - 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
 - 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
 - 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
 - 176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
 - 1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.
 - 177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.
 - 178. Intereses a largo plazo de otras deudas.
18. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.
- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
 - 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACION.

GRUPO 2

Activo no corriente

- 20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.
 - 200. Inversión en investigación.
 - 201. Inversión en desarrollo.
 - 203. Propiedad industrial e intelectual.
 - 206. Aplicaciones informáticas.
 - 207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 208. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.
 - 209. Otro inmovilizado intangible.
- 21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
 - 210. Terrenos y bienes naturales.
 - 211. Construcciones.
 - 212. Infraestructuras.
 - 213. Bienes del patrimonio histórico.
 - 214. Maquinaria y utillaje.
 - 215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 216. Mobiliario.
 - 217. Equipos para procesos de información.
 - 218. Elementos de transporte.
 - 219. Otro inmovilizado material.
- 22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.
 - 220. Inversiones en terrenos.
 - 221. Inversiones en construcciones.
- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO.
 - 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
 - 2300. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material.
 - 2301. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inversiones inmobiliarias.
 - 231. Construcciones en curso.
 - 2310. Construcciones en curso. Inmovilizado material.
 - 2311. Construcciones en curso. Inversiones inmobiliarias.
 - 232. Infraestructuras en curso.
 - 233. Bienes del patrimonio histórico en curso.

- 234. Maquinaria y utillaje en montaje.
 - 235. Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje.
 - 237. Equipos para procesos de información en montaje.
 - 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.
 - 2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
 - 2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias.
24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
- 240. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2400. Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público.
 - 2401. Participaciones a largo plazo en sociedades del grupo.
 - 2402. Participaciones a largo plazo en sociedades controladas conjuntamente.
 - 2403. Participaciones a largo plazo en otras sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 241. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2410. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 2411. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 246. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 247. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 248. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.
- 250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
 - 251. Valores representativos de deuda a largo plazo.
 - 2510. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.
 - 2511. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.
 - 252. Créditos a largo plazo.
 - 2520. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

- 2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
- 2529. Otros créditos a largo plazo.
- 253. Activos por derivados financieros a largo plazo.
 - 2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
- 254. Créditos a largo plazo al personal.
- 256. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.
- 257. Intereses a largo plazo de créditos.
- 258. Imposiciones a largo plazo.
 - 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
- 26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
 - 260. Fianzas constituidas a largo plazo.
 - 265. Depósitos constituidos a largo plazo.
- 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO.
 - 280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
 - 2800. Amortización acumulada de inversión en investigación.
 - 2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo.
 - 2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.
 - 2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
 - 2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible.
 - 281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
 - 2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales.
 - 2811. Amortización acumulada de construcciones.
 - 2812. Amortización acumulada de infraestructuras.
 - 2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico.
 - 2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje.
 - 2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 2816. Amortización acumulada de mobiliario.
 - 2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
 - 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
 - 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
 - 282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.

- 2820. Amortización acumulada de inversiones en terrenos.
 - 2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones.
29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.
- 290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
 - 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual.
 - 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
 - 2907. Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 2909. Deterioro de otro inmovilizado intangible.
 - 291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
 - 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
 - 2911. Deterioro de valor de construcciones.
 - 2912. Deterioro de valor de infraestructuras.
 - 2913. Deterioro de valor de bienes del patrimonio histórico.
 - 2914. Deterioro de valor de maquinaria y utillaje.
 - 2915. Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 2916. Deterioro de valor de mobiliario.
 - 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
 - 2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
 - 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.
 - 292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
 - 2920. Deterioro de valor de inversiones en terrenos.
 - 2921. Deterioro de valor de inversiones en construcciones
 - 293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2940. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
 - 2941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
 - 295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
 - 297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
 - 2970. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.

- 2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
- 298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
- 299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.
 - 2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales.
 - 2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones.
 - 2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras.
 - 2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico.
 - 2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material.

GRUPO 3

Existencias y otros activos en estado de venta

- 30. COMERCIALES.
 - 300. Mercaderías A.
 - 301. Mercaderías B.
- 31. MATERIAS PRIMAS.
 - 310. Materias primas A.
 - 311. Materias primas B.
- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.
 - 320. Elementos y conjuntos incorporables.
 - 321. Combustibles.
 - 322. Repuestos.
 - 325. Materiales diversos.
 - 326. Embalajes.
 - 327. Envases.
 - 328. Material de oficina.
- 33. PRODUCCIÓN EN CURSO.
 - 330. Productos en curso A.
 - 331. Productos en curso B.
- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.
 - 340. Productos semiterminados A.
 - 341. Productos semiterminados B.
- 35. PRODUCTOS TERMINADOS.
 - 350. Productos terminados A.
 - 351. Productos terminados B.

- 36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.
 - 360. Subproductos A.
 - 361. Subproductos B.
 - 365. Residuos A.
 - 366. Residuos B.
 - 368. Materiales recuperados A.
 - 369. Materiales recuperados B.
- 37. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.
 - 370. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.
 - 380. Activos en estado de venta.
 - 385. Otros activos en estado de venta.
- 39. DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.
 - 390. Deterioro de valor de mercaderías.
 - 391. Deterioro de valor de materias primas.
 - 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
 - 393. Deterioro de valor de producción en curso.
 - 394. Deterioro de valor de productos semiterminados.
 - 395. Deterioro de valor de productos terminados.
 - 396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.
 - 397. Deterioro de valor de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 398. Deterioro de activos en estado de venta.

GRUPO 4

Acreeedores y deudores

- 40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.
 - 400. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.
 - 4000. Operaciones de gestión.
 - 4001. Otras cuentas a pagar.
 - 4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4003. Otras deudas.
 - 401. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.
 - 405. Acreeedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.
 - 406. Acreeedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.

- 41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS.
 - 410. Acreedores por IVA soportado.
 - 411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios.
 - 412. Acreedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería.
 - 413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
 - 416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.
 - 419. Otros acreedores no presupuestarios.
 - 4190. Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar.
 - 4199. Otros acreedores no presupuestarios.

- 43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS.
 - 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.
 - 4300. Operaciones de gestión.
 - 4301. Otras cuentas a cobrar.
 - 4302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo o asociadas.
 - 4303. Otras inversiones financieras.
 - 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.
 - 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.
 - 4330. Por anulación de liquidaciones.
 - 4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4339. Por devolución de ingresos.
 - 434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.
 - 4340. Por anulación de liquidaciones.
 - 4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.
 - 436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.
 - 437. Devolución de ingresos.
 - 438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.
 - 4380. Por cobros en especie.
 - 4381. Por insolvencias y otras causas.
 - 439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.
 - 4390. Por cobros en especie.
 - 4391. Por insolvencias y otras causas.
 - 4392. Por prescripción.

- 44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS.
 - 440. Deudores por IVA repercutido.

- 441. Deudores por ingresos devengados.
 - 442. Deudores por servicio de recaudación.
 - 443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4430. Operaciones de gestión.
 - 4431. Otras cuentas a cobrar.
 - 4432. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4433. Otras inversiones financieras.
 - 445. Impuestos devengados pendientes de liquidar.
 - 446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.
 - 447. Deudores por provisiones de fondos a justificar
 - 449. Otros deudores no presupuestarios.
45. DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS.
- 450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.
 - 451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.
 - 4510. Por anulación de liquidaciones.
 - 4519. Por devolución de ingresos.
 - 452. Entes públicos, por derechos a cobrar.
 - 453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.
 - 454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.
 - 455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.
 - 456. Entes públicos, c/c. efectivo.
 - 457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.
 - 458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.
 - 4580. Por cobros en especie.
 - 4581. Por insolvencias y otras causas.
 - 4582. Por prescripción.
47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.
- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
 - 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
 - 4707. Hacienda Pública, deudor por IGIC.
 - 4709. Hacienda Pública, deudor por otros conceptos.
 - 471. Organismos de Previsión Social, deudores.
 - 4710. Seguridad Social.
 - 4711. MUFACE.
 - 4712. MUGEJU.

- 4713. ISFAS.
- 4719. Otros organismos de Previsión Social, deudores.
- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
 - 4720. IVA soportado.
 - 4727. IGIC soportado.
- 475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.
 - 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
 - 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.
 - 4757. Hacienda Pública, acreedor por IGIC.
 - 4759. Hacienda Pública, acreedor por otros conceptos.
- 476. Organismos de Previsión Social, acreedores.
 - 4760. Seguridad Social.
 - 4761. MUFACE.
 - 4762. MUGEJU.
 - 4763. ISFAS.
 - 4769. Otros organismos de Previsión Social, acreedores.
- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
 - 4770. IVA repercutido.
 - 4777. IGIC repercutido.
- 48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.
 - 480. Gastos anticipados.
 - 485. Ingresos anticipados.
- 49. DETERIORO DE VALOR DE CREDITOS.
 - 490. Deterioro de valor de créditos.
 - 4900. Operaciones de gestión.
 - 4901. Otras cuentas a cobrar.
 - 4902. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4903. Otras inversiones financieras.

GRUPO 5

Cuentas financieras

- 50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.
 - 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
 - 5000. Obligaciones y bonos al coste amortizado.
 - 5001. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.

- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
 - 5050. Otros valores negociables al coste amortizado.
 - 5051. Otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
- 506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
 - 5060. Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos al coste amortizado.
 - 5061 Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5065. Intereses a corto plazo de otros valores negociables al coste amortizado.
 - 5066. Intereses a corto plazo de otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
- 51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
 - 510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 513. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 514. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 515. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 516. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.
 - 5160. Deudas representadas en valores negociables al coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5161. Deudas representadas en valores negociables a valor razonable con cambios en resultados, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 517. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 518. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
 - 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
 - 521. Deudas a corto plazo.

- 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.
 - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
 - 524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
 - 526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.
 - 5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.
 - 5266 Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
 - 528. Intereses a corto plazo de otras deudas.
53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
- 530. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5301. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
 - 5302. Participaciones a corto plazo en sociedades controladas conjuntamente.
 - 5303. Participaciones a corto plazo en otras sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 531. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5310. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 5311. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 5312 Valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados.
 - 532. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 54. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.
 - 540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
 - 5400. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.
 - 5401. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados.
 - 541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
 - 5410. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento.
 - 5411. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.
 - 5412. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.
 - 542. Créditos a corto plazo.
 - 5420. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 5429. Otros créditos a corto plazo.
 - 543. Activos por derivados financieros a corto plazo.
 - 5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.
 - 5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 544. Créditos a corto plazo al personal.
 - 545. Dividendo a cobrar.
 - 546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
 - 547. Intereses a corto plazo de créditos.
 - 548. Imposiciones a corto plazo.
 - 549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.
 - 5490. De activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5491. De activos financieros disponibles para la venta.
- 55. OTRAS CUENTAS FINANCIERAS.
 - 550. Cuentas corrientes no bancarias.
 - 554. Cobros pendientes de aplicación.
 - 555. Pagos pendientes de aplicación.
 - 556. Movimientos internos de tesorería.
 - 557. Formalización.
 - 558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

- 5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.
 - 5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.
 - 5584. Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago.
 - 5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.
 - 5586. Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.
 - 559. Otras partidas pendientes de aplicación.
56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.
- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
 - 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
 - 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
 - 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
 - 567. Gastos financieros pagados por anticipado.
 - 568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.
57. EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES.
- 570. Caja.
 - 5700. Caja.
 - 5708. Caja. Pagos a justificar.
 - 5709. Caja. Anticipos de caja fija.
 - 571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.
 - 573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.
 - 575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.
 - 5750. Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar.
 - 5751. Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.
 - 576. Bancos e instituciones de crédito. Otras cuentas restringidas de pagos.
 - 5760. Bancos e instituciones de crédito. Pago de nóminas.
 - 5761. Bancos e instituciones de crédito. Otros pagos en firme.
 - 577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.
58. PROVISIONES A CORTO PLAZO.
- 582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.
 - 583. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.
 - 585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.
 - 588. Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones.

- 589. Otras provisiones a corto plazo.
- 59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.
 - 593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5940. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.
 - 5941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
 - 595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 596. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.
 - 597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
 - 5970. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.
 - 5971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
 - 598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

GRUPO 6

Compras y gastos por naturaleza

- 60. COMPRAS.
 - 600. Compras de mercaderías.
 - 601. Compras de materias primas.
 - 602. Compras de otros aprovisionamientos.
 - 605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.
 - 606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
 - 6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías.
 - 6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.
 - 6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.
 - 607. Trabajos realizados por otras entidades.
 - 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
 - 6080. Devoluciones de compras de mercaderías.
 - 6081. Devoluciones de compras de materias primas.
 - 6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
 - 609. "Rappels" por compras.
 - 6090. "Rappels" por compras de mercaderías.
 - 6091. "Rappels" por compras de materias primas.
 - 6092. "Rappels" por compras de otros aprovisionamientos.

- 61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.
 - 610. Variación de existencias de mercaderías.
 - 611. Variación de existencias de materias primas.
 - 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

- 62. SERVICIOS EXTERIORES.
 - 620. Gastos en investigación y desarrollo.
 - 621. Arrendamientos y cánones.
 - 6210. Terrenos y bienes naturales.
 - 6211. Construcciones.
 - 6212. Infraestructuras.
 - 6213. Bienes del patrimonio histórico.
 - 6214. Maquinaria, utillaje, instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6215. Mobiliario.
 - 6216. Equipos para procesos de información.
 - 6217. Otro inmovilizado material.
 - 6218. Cánones.
 - 6219. Propiedad intelectual.
 - 622. Reparaciones y conservación.
 - 6220. Terrenos y bienes naturales.
 - 6221. Construcciones.
 - 6222. Infraestructuras.
 - 6223. Bienes del patrimonio histórico.
 - 6224. Maquinaria y utillaje.
 - 6225. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6226. Mobiliario.
 - 6227. Equipos para procesos de información.
 - 6228. Otro inmovilizado material.
 - 6229. Inversiones inmobiliarias.
 - 623. Servicios de profesionales independientes.
 - 624. Transportes.
 - 625. Primas de seguros.
 - 626. Servicios bancarios y similares.
 - 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
 - 628. Suministros.
 - 6280. Energía eléctrica.
 - 6281. Agua.
 - 6282. Gas.

- 6283. Combustibles.
- 6289. Otros suministros.
- 629. Comunicaciones y otros servicios.
 - 6290. Material de oficina ordinario no inventariable.
 - 6291. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.
 - 6292. Limpieza y aseo.
 - 6293. Seguridad.
 - 6294. Dietas.
 - 6295. Locomoción.
 - 6296. Traslados.
 - 6297. Comunicaciones telefónicas.
 - 6298. Otras comunicaciones.
 - 6299. Otros servicios.
- 63. TRIBUTOS.
 - 630. Tributos de carácter local.
 - 631. Tributos de carácter autonómico.
 - 632. Tributos de carácter estatal.
 - 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
 - 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
- 64. GASTOS DE PERSONAL Y PRESTACIONES SOCIALES.
 - 640. Sueldos y salarios.
 - 641. Indemnizaciones.
 - 642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.
 - 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
 - 644. Otros gastos sociales.
 - 6440. Formación y perfeccionamiento del personal.
 - 6441. Acción Social.
 - 6442. Seguros.
 - 6449. Otros.
 - 645. Prestaciones sociales.
- 65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.
 - 650. Transferencias.
 - 6500. De la entidad o entidades propietarias.
 - 6501. Del resto de entidades.
 - 651. Subvenciones.
 - 6510. De la entidad o entidades propietarias.
 - 6511. Del resto de entidades.

- 66. GASTOS FINANCIEROS.
 - 660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
 - 661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
 - 662. Intereses de deudas.
 - 6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.
 - 6626. Intereses de otras deudas.
 - 6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6631. Intereses de deudas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 66459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 6646. Pérdidas en otros derivados financieros.
 - 665. Pérdidas en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.
 - 6650. Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado.
 - 6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste.
 - 6655. Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado.
 - 666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
- 6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
- 667. Pérdidas de créditos incobrables.
 - 6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas
 - 6671. Con otras entidades.
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Otros gastos financieros.
- 67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA Y GASTOS EXCEPCIONALES.
 - 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
 - 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.
 - 672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
 - 674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.
 - 676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.
 - 678. Gastos excepcionales.
- 68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.
 - 680. Amortización del inmovilizado intangible.
 - 6800. Amortización de inversión en investigación.
 - 6801. Amortización de inversión en desarrollo.
 - 6803. Amortización de propiedad industrial e intelectual.
 - 6806. Amortización de aplicaciones informáticas.
 - 6807. Amortización de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 6809. Amortización de otro inmovilizado intangible.
 - 681. Amortización del inmovilizado material.
 - 6810. Amortización de terrenos y bienes naturales.
 - 6811. Amortización de construcciones.
 - 6812. Amortización de infraestructuras.
 - 6813. Amortización de bienes del patrimonio histórico.
 - 6814. Amortización de maquinaria y utillaje.
 - 6815. Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6816. Amortización de mobiliario.
 - 6817. Amortización de equipos para procesos de información.
 - 6818. Amortización de elementos de transporte.

- 6819. Amortización de otro inmovilizado material.
- 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.
 - 6820. Amortización de inversiones en terrenos.
 - 6821. Amortización de inversiones en construcciones.
- 69. PÉRDIDAS POR DETERIORO.
 - 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
 - 6903. Pérdidas por deterioro de propiedad industrial e intelectual.
 - 6906. Pérdidas por deterioro de aplicaciones informáticas.
 - 6907. Pérdidas por deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 6909. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible.
 - 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
 - 6910. Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales.
 - 6911. Pérdidas por deterioro de construcciones.
 - 6912. Pérdidas por deterioro de infraestructuras.
 - 6913. Pérdidas por deterioro de bienes del patrimonio histórico.
 - 6914. Pérdidas por deterioro de maquinaria y utillaje.
 - 6915. Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6916. Pérdidas por deterioro de mobiliario.
 - 6917. Pérdidas por deterioro de equipos para procesos de información.
 - 6918. Pérdidas por deterioro de elementos de transporte.
 - 6919. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado material.
 - 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
 - 6920. Pérdidas por deterioro de inversiones en terrenos.
 - 6921. Pérdidas por deterioro de inversiones en construcciones.
 - 693. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías.
 - 6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
 - 6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
 - 6937. Pérdidas por deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 6938. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta.
 - 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.

- 6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades.
- 6965. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6966. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos.
 - 6970. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6971. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.

GRUPO 7

Ventas e ingresos por naturaleza

- 70. VENTAS E INGRESOS POR ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.
 - 700. Ventas de mercaderías.
 - 701. Ventas de productos terminados.
 - 702. Ventas de productos semiterminados.
 - 703. Ventas de subproductos y residuos.
 - 704. Ventas de envases y embalajes.
 - 705. Prestaciones de servicios.
 - 706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
 - 7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.
 - 7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.
 - 7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.
 - 7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.
 - 7064. Descuentos sobre ventas por pronto pago de envases y embalajes.
 - 707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.
 - 7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

- 7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
- 7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
- 7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
- 7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
- 7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
- 709. "Rappels" sobre ventas.
 - 7090. "Rappels" sobre ventas de mercaderías.
 - 7091. "Rappels" sobre productos terminados.
 - 7092. "Rappels" sobre ventas de productos semiterminados.
 - 7093. "Rappels" sobre ventas de subproductos y residuos.
 - 7094. "Rappels" sobre ventas de envases y embalajes.
- 71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.
 - 710. Variación de existencias de producción en curso.
 - 711. Variación de existencias de productos semiterminados.
 - 712. Variación de existencias de productos terminados.
 - 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.
 - 717. Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 72. IMPUESTOS DIRECTOS Y COTIZACIONES SOCIALES.
 - 720. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
 - 721. Impuesto sobre sociedades.
 - 722. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
 - 723. Impuesto sobre el patrimonio.
 - 724. Impuesto sobre bienes inmuebles.
 - 725. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
 - 726. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.
 - 727. Impuesto sobre actividades económicas.
 - 728. Otros impuestos.
 - 729. Cotizaciones sociales.
- 73. IMPUESTOS INDIRECTOS.
 - 730. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
 - 731. Impuestos sobre el valor añadido.
 - 7310. Impuesto sobre el valor añadido.
 - 7311. Impuesto general indirecto canario.
 - 732. Impuestos especiales.

- 733. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
 - 734. Impuestos sobre tráfico exterior.
 - 739. Otros impuestos.
74. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES.
- 740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.
 - 741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.
 - 742. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.
 - 744. Contribuciones especiales.
75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.
- 750. Transferencias.
 - 7500. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7501. Del resto de entidades.
 - 751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.
 - 7510. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7511. Del resto de entidades.
 - 752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.
 - 7520. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7521. Del resto de entidades.
 - 753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.
 - 7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.
 - 75300. De la entidad o entidades propietarias.
 - 75301. Del resto de entidades.
 - 7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.
 - 75310. De la entidad o entidades propietarias.
 - 75311. Del resto de entidades.
 - 754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.
 - 7540. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7541. Del resto de entidades.
 - 755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.
 - 7550. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7551. Del resto de entidades.
 - 756. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.
 - 7560. De la entidad o entidades propietarias.

7561. Del resto de entidades.

76. INGRESOS FINANCIEROS.

- 760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.
- 761. Ingresos de valores representativos de deuda.
- 762. Ingresos de créditos.
 - 7620. Ingresos de créditos.
 - 7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
 - 7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 76454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 76459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 7646. Beneficios en otros derivados financieros.
- 765. Beneficios en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.
 - 7650. Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado.
 - 7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste.
 - 7655. Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado.
- 766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
 - 7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
 - 768. Diferencias positivas de cambio.
 - 769. Otros ingresos financieros.
77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES.
- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
 - 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
 - 772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
 - 773. Reintegros.
 - 774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.
 - 776. Ingresos por arrendamientos.
 - 777. Otros ingresos.
 - 778. Ingresos excepcionales.
78. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.
- 780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
 - 781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
 - 782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.
 - 783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.
 - 784. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.
 - 785. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.
 - 786. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.
 - 787. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.
79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.
- 790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
 - 7903. Reversión del deterioro de propiedad industrial e intelectual.
 - 7906. Reversión del deterioro de aplicaciones informáticas.
 - 7907. Reversión del deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 7909. Reversión del deterioro de otro inmovilizado intangible.
 - 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.
 - 7910. Reversión del deterioro de terrenos y bienes naturales.
 - 7911. Reversión del deterioro de construcciones.
 - 7912. Reversión del deterioro de infraestructuras.

- 7913. Reversión del deterioro de bienes del patrimonio histórico.
- 7914. Reversión del deterioro de maquinaria y utillaje.
- 7915. Reversión del deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 7916. Reversión del deterioro de mobiliario.
- 7917. Reversión del deterioro de equipos para procesos de información.
- 7918. Reversión del deterioro de elementos de transporte.
- 7919. Reversión del deterioro de otro inmovilizado material.
- 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
 - 7920. Reversión del deterioro de terrenos.
 - 7921. Reversión del deterioro de construcciones.
- 793. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 7931. Reversión del deterioro de mercaderías.
 - 7932. Reversión del deterioro de materias primas.
 - 7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.
 - 7937. Reversión del deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 7938. Reversión del deterioro de activos en estado de venta.
- 795. Exceso de provisiones.
 - 7952. Exceso de provisión para responsabilidades.
 - 7953. Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.
 - 7955. Exceso de provisión para devolución de ingresos.
 - 7958. Exceso de provisión para transferencias y subvenciones.
 - 7959. Exceso de otras provisiones.
- 796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.
 - 7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deudas de otras entidades.
- 797. Reversión del deterioro de créditos.
 - 7970. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 7971. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades.
- 799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

GRUPO 8

Gastos imputados al patrimonio neto

- 80. PERDIDAS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.
 - 800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
- 81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.
 - 810. Pérdidas por coberturas.
 - 811. Imputación de beneficios por coberturas.
 - 8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - 8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.
- 82. GASTOS POR VALORACION DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO.
 - 820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.
 - 821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.
 - 822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.
 - 823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.
- 84. IMPUTACIÓN DE SUBVENCIONES.
 - 840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
 - 8400. De la entidad o entidades propietarias.
 - 8401. Del resto de entidades.
 - 841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
 - 8410. De la entidad o entidades propietarias
 - 8411. Del resto de entidades.
 - 842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
 - 8420. De la entidad o entidades propietarias.
 - 8421. Del resto de entidades.

89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS.

891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

GRUPO 9

Ingresos imputados al patrimonio neto

90. INGRESOS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

910. Beneficios por coberturas.

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

92. INGRESOS POR VALORACION DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO.

920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES.

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

9400. De la entidad o entidades propietarias.

9401. Del resto de entidades.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

9410. De la entidad o entidades propietarias.

9411. Del resto de entidades.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

9420. De la entidad o entidades propietarias.

9421. Del resto de entidades.

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

GRUPO 0

Cuentas de control presupuestario

00. DE CONTROL PRESUPUESTARIO. EJERCICIO CORRIENTE.

- 000. Presupuesto ejercicio corriente.
- 001. Presupuesto de gastos: créditos iniciales.
- 002. Presupuesto de gastos: modificaciones de crédito.
 - 0020. Créditos extraordinarios.
 - 0021. Suplementos de crédito.
 - 0022. Ampliaciones de crédito.
 - 0023. Transferencias de crédito.
 - 0024. Incorporaciones de remanentes de crédito.
 - 0025. Créditos generados por ingresos.
 - 0027. Ajustes por prórroga presupuestaria.
 - 0028. Bajas por anulación y rectificación.
- 003. Presupuesto de gastos: créditos definitivos.
 - 0030. Créditos disponibles.
 - 0031. Créditos retenidos para gastar.
 - 0032. Créditos retenidos para transferencias.
 - 0033. Créditos no disponibles.
- 004. Presupuesto de gastos: gastos autorizados.
- 005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.
- 006. Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.
- 007. Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones.
- 008. Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas.

03. ANTICIPOS DE TESORERÍA.

- 030. Anticipos de Tesorería concedidos.
- 031. Créditos anticipados.
- 034. Gastos autorizados.
- 035. Gastos comprometidos.

QUINTA PARTE

Definiciones y relaciones contables

GRUPO 1

Financiación básica

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la entidad, sujeto de la contabilidad, destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros con vencimiento a largo plazo que se hayan clasificado en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, que deberán figurar en el grupo 5, «Cuentas financieras», excepto los derivados cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

10. PATRIMONIO.

100. Patrimonio.

- 1000. Aportación patrimonial dineraria.
- 1001. Aportación de bienes y derechos.
- 1002. Asunción y condonación de pasivos financieros.
- 1003. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.
- 1004. Devolución de bienes y derechos.
- 1005. Otras devoluciones.

100. Patrimonio.

Cuenta representativa del valor de los bienes y derechos aportados por la entidad o entidades propietarias de la entidad contable, ya sea como aportación patrimonial inicial directa, así como consecuencia de posteriores ampliaciones de la misma por la asunción de nuevas competencias. Se incluyen también en esta cuenta las adscripciones de bienes al sujeto contable para su explotación o utilización, procedentes, de la entidad o entidades propietarias.

Su saldo, normalmente acreedor, figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe I, «Patrimonio aportado».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la aportación patrimonial recibida de la entidad o entidades propietarias, con cargo a la cuenta que corresponda, generalmente de activo, a través de las subcuentas 1000, «Aportación patrimonial dineraria», 1001, «Aportación de bienes y derechos», 1002, «Asunción y condonación de pasivos financieros» o 1003, «Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias».

a.2) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, cuando se produzca ésta, con cargo a las cuentas representativas de los activos recibidos, a través de la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos».

b) Se cargará, a la devolución de la aportación a la entidad o entidades propietarias, con abono a la cuenta representativa del activo objeto de devolución, a través de las subcuentas 1004, «Devolución de bienes y derechos» o 1005, «Otras devoluciones».

11. RESERVAS.

Recoge, en su caso, las reservas originadas con motivo de lo dispuesto en la normativa aplicable a la entidad.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe II, «Patrimonio generado».

12. RESULTADOS.

120. Resultados de ejercicios anteriores.

129. Resultado del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe II, «Patrimonio generado», con signo positivo o negativo según corresponda.

120. Resultados de ejercicios anteriores.

Resultados económico patrimoniales generados en ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», por los resultados positivos.

a.2) Con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los reintegros de pagos de presupuestos cerrados derivados de gastos económicos que sean de importe significativo y tengan su origen en errores en el reconocimiento de los gastos.

a.3) Con cargo a la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados» o a la cuenta 436, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos de ingresos cerrados» por la modificación del saldo inicial de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que se imputaron a la cuenta del resultado económico patrimonial de dichos ejercicios, derivada de errores. Este asiento será de signo negativo si la modificación fuera a la baja.

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», por los resultados negativos.

b.2) Con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», por los acuerdos de devolución de ingresos presupuestarios de ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores en las liquidaciones practicadas de ingresos económicos de importe significativo; los acuerdos de devolución anteriores cuyo importe sea poco significativo se podrán imputar a la cuenta que corresponda por naturaleza.

b.3) Con abono a la cuenta 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», por las anulaciones de derechos de presupuestos cerrados, con origen en ingresos económicos, por anulación de las liquidaciones por las que fueron reconocidos como consecuencia de errores en la realización de las mismas, de importe significativo; cuando el importe sea poco significativo la anulación podrá imputarse a la cuenta que corresponda por naturaleza.

b.4) Con abono a la cuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados», o a la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados», en su caso, por las modificaciones de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores que se imputaron a la cuenta del resultado económico patrimonial de dichos ejercicios derivadas de errores. Este asiento será de signo negativo si la modificación fuera a la baja.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a la contrapartida que corresponda por los ajustes en el patrimonio neto de la entidad derivados de cambios de criterio contable o errores de ejercicios anteriores, no previstos en los movimientos anteriores. Los errores cuyo importe sea poco significativo se imputarán a cuentas de gastos o ingresos por naturaleza, según corresponda.

129. Resultado del ejercicio.

Recoge el resultado positivo o negativo del último ejercicio cerrado, pendiente de traspaso a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que presenten al final del ejercicio saldo acreedor, para determinar el resultado del ejercicio.

a.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el traspaso del resultado negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que presenten al final del ejercicio saldo deudor, para determinar el resultado del ejercicio.

b.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el traspaso del resultado positivo.

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR.

130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.

134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.

136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

Subvenciones recibidas no reintegrables, y otros ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que, de conformidad con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración, se produzca, en su caso, su traspaso o imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial.

130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

Las recibidas, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance en el epígrafe IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

b) Se cargará al cierre del ejercicio, por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

Las recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos no financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos».

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) En el caso de subvenciones para la financiación de activos corrientes, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario, con abono a la cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos».

b.2) En el caso de subvenciones para la financiación de gastos, por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando, con abono a la correspondiente cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos».

132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

Las recibidas para la financiación de operaciones financieras, es decir, activos y pasivos financieros así como gastos financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) Por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

b.2) En el caso de subvenciones para la financiación de activos financieros, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario, con abono a la cuenta 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambio de valor».

Con carácter general, el movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para venta».

a.2) Al cierre del ejercicio, por el traspaso o imputación de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.3) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones en la entidad previas a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, por la recuperación o la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99, «Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos».

b) Se cargará:

b.1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b.2) Al cierre del ejercicio, por el traspaso o imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b.3) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89, «Gastos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos positivos previos».

134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando según la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables» deban imputarse al patrimonio neto.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambio de valor».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, para determinar el saldo que debe figurar en el balance, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 91, «Ingresos en operaciones de cobertura».

b) Se cargará al cierre del ejercicio, para determinar el saldo que debe figurar en el balance, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 81, «Gastos en operaciones de cobertura».

136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

Cuando para la valoración de los elementos integrantes del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias se utilice el modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material» se incluirán en esta cuenta los ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos no corrientes a los que se les aplique dicho modelo.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambio de valor».

Con carácter general, el movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos no corrientes, con cargo a la cuenta 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio:

b.1) Por las variaciones negativas del valor razonable, al reducirse el valor contable del activo no corriente, en la medida en que tal reducción no exceda el saldo de esta partida, con abono a la cuenta 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

b.2) Por la dotación a la amortización del elemento patrimonial, en su caso, por el importe que corresponda a la depreciación del exceso del valor contable del bien sobre su valor según el modelo del coste, con abono a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b.3) Con motivo de la baja del activo, enajenación, o su disposición por otra vía con abono a la cuenta 822, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas», por las disminuciones del valor razonable sobre el valor contable, en dicho momento, o a la cuenta 823, «Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero», por los beneficios imputados a la cuenta del resultado económico patrimonial.

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO.

142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.

143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

148. Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones.

149. Otras provisiones a largo plazo.

Pasivos de carácter no corriente surgidos de obligaciones expresas o tácitas, especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe I, «Provisiones a largo plazo».

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe I, «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimien-

to a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 58, «Provisiones a corto plazo».

142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.

Pasivos surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada para hacer frente a responsabilidades procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», que correspondan.

a.2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago.

b.2) Por el exceso de la provisión, con abono a la subcuenta 7952, «Exceso de provisión para responsabilidades».

143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado no financiero, así como la rehabilitación del lugar donde se asienta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se realice el desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

b.2) Al menos, al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente» o en su caso, a la subcuenta 7953, «Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero».

148. Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones.

Importe estimado de las transferencias y subvenciones concedidas, de las que al cierre del ejercicio estén pendientes de cumplimiento alguna condición o trámite necesario para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la transferencia o subvención concedida, con cargo a la cuenta 650, «Transferencias», ó 651, «Subvenciones», respectivamente.

b) Se cargará:

b.1) Con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», en el momento de la imputación al presupuesto.

b.2) Por el exceso de provisión, con abono a la subcuenta 7958, «Exceso de provisión para transferencias y subvenciones».

149. Otras provisiones a largo plazo.

Otras obligaciones de pago de tipo legal, contractual o implícitas de la entidad, con cuantía o vencimiento incierto, no recogidas en las demás cuentas de este subgrupo.

Se incluyen en esta cuenta aquellas provisiones para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143, «Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142, «Provisión a largo plazo para responsabilidades».

15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO.

150. Obligaciones y bonos a largo plazo.

155. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.

156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.

1565. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.

Recoge la financiación ajena obtenida a través de emisiones en masa de valores negociables que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo, deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos, se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo, a las cuentas correspondientes del subgrupo 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo».

150. Obligaciones y bonos a largo plazo.

Refleja las obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe recibido en el momento de su emisión, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas». Cuando dicha diferencia sea negativa este asiento será el inverso.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) A la amortización anticipada de los valores, por su valor contable, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar. La diferencia que pueda existir entre el importe a reembolsar y el valor contable de la deuda se cargará a la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado», o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado», según su signo.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

155. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, representados en valores negociables, distintos de los anteriores.

El contenido y movimiento de esta cuenta es análogo al señalado para la cuenta 150, «Obligaciones y bonos a largo plazo».

156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Recoge el importe de los intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

b) Se cargará, a la amortización anticipada de los valores, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

163. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

164. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

165. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

166. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

167. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

168. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.

Las contraídas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 170, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 173, «Proveedores de inmovilizado a largo plazo».

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas con vencimiento superior a un año con entidades del grupo, multigrupo y asociadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban califi-

carse, como arrendamientos financieros en los términos recogidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

Su movimiento es análogo al de la cuenta 174, «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo».

163. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 160, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas».

164. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Intereses a pagar, con vencimiento superior a un año, de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 178, «Intereses a largo plazo de otras deudas», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

165. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 172, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones».

166. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

Deudas contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por empréstitos y otras emisiones análogas emitidas por la entidad, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 150, «Obligaciones y bonos a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

167. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 180, «Fianzas recibidas a largo plazo».

168. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 185, «Depósitos recibidos a largo plazo».

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 171. Deudas a largo plazo.
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
- 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
- 176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
 - 1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.
- 177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.
- 178. Intereses a largo plazo de otras deudas.

Financiación ajena no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:

a.1) Por el importe recibido a la formalización de la deuda, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

- b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la formalización que no se hayan deducido del importe inicial de la deuda, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros al coste».

amortizado», o se abonará la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de dicha operación.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Si la entidad recibiera préstamos con intereses subvencionados, se cargará esta cuenta con abono a la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», por la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros».

171. Deudas a largo plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 170, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito».

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará, por las cantidades percibidas con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará:

b.1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

b.2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono generalmente de su saldo a las cuentas 940 «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», ó 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente.

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

b) Se cargará por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, a través de la divisionaria que corresponda, cuando según la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», y 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», respectivamente.

177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento superior a un año, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial de las deudas, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

178. Intereses a largo plazo de otras deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 177, «Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177, utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación».

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución de la fianza, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará, a la cancelación anticipada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN.

Recoge información referente a las posibles situaciones intermedias derivadas de la emisión y amortización de obligaciones y bonos.

GRUPO 2

Activo no corriente

Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, sujeto de la contabilidad, así como las inversiones inmobiliarias. También se incluyen dentro de este grupo, con carácter general, inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

200. Inversión en investigación.

201. Inversión en desarrollo.

203. Propiedad industrial e intelectual.

206. Aplicaciones informáticas.

207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

208. Anticipos para inmobilizaciones intangibles.

209. Otro inmobilizado intangible.

Conjunto de bienes inmateriales y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios públicos o constituyen una fuente de recursos del sujeto contable. También se incluyen los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe I, «Inmobilizado intangible».

Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se aplicarán los criterios establecidos para el subgrupo 21, «Inmobilizaciones materiales», esto es, las cuentas del subgrupo 20, «Inmobilizaciones intangibles», se cargarán o abonarán por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmobilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmobilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

200. Inversión en investigación.

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investigación activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los gastos que deben figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmobilizado intangible».

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmobilizado intangible».

Cuando se trate de investigación por encargo a empresas o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, «Inversión en investigación», es también el que se ha indicado.

201. Inversión en desarrollo.

El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.

Contiene los gastos de desarrollo activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los gastos que deben figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmobilizado intangible».

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmobilizado intangible», en su caso, por la baja del activo.

b.2) Las cuentas 203, «Propiedad industrial e intelectual», ó 206, «Aplicaciones informáticas», según proceda, por ser positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados del desarrollo y, cuando proceda, a la subcuenta 2801, «Amortización acumulada de inversión en desarrollo».

Cuando se trate de desarrollo por encargo a empresas, a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, «Inversión en desarrollo», es también el que se acaba de indicar.

203. Propiedad industrial e intelectual.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

Esta cuenta comprenderá también los gastos de desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la adquisición.

a.2) La cuenta 201, «Inversión en desarrollo», por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados del desarrollo.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro.

b) Se abonará, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las subcuentas 2803, «Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual», y 2903, «Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual». Al mismo tiempo se cargará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible», o se abonará la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

206. Aplicaciones informáticas.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas «web» generadas internamente por la entidad, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la adquisición a otras empresas.

a.2) La cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmovilizado intangible», por la elaboración propia, y en su caso, a la cuenta 201, «Inversión en desarrollo», por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados de inversión en desarrollo.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro.

b) Se abonará, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso

a las subcuentas 2806, «Amortización acumulada de aplicaciones informáticas», y 2906, «Deterioro de valor de aplicaciones informáticas». Al mismo tiempo se cargará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible», o se abonará la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

Importe de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos en uso, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración nº 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», no deba calificarse como arrendamiento financiero, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su vida económica, capacidad o productividad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe de las inversiones realizadas que deban figurar en esta cuenta.

b) Se abonará, al finalizar el contrato de arrendamiento o cesión, con cargo a las subcuentas 2807, «Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos», y 2907, «Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos», y, en su caso, a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible»,

208. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo a las cuentas de este subgrupo.

209. Otro inmovilizado intangible.

Importe por otros derechos no singularizados en las cuentas anteriores, entre otros, las concesiones administrativas y los derechos de traspaso, así como las adscripciones y cesiones de uso de activos por un periodo inferior a la vida económica de los mismos y los aprovechamientos urbanísticos detentados por las entidades locales u otras entidades públicas, siempre que no se materialicen en terrenos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, por el precio de adquisición con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»,

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las subcuentas 2809, «Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible», y 2909, «Deterioro de valor de otro inmovilizado intangible», así como en caso de pérdidas a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible».

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

- 210. Terrenos y bienes naturales.
- 211. Construcciones.
- 212. Infraestructuras.
- 213. Bienes del patrimonio histórico.
- 214. Maquinaria y utillaje.
- 215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 216. Mobiliario.
- 217. Equipos para procesos de información.
- 218. Elementos de transporte.
- 219. Otro inmovilizado material.

Elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, que se utilizan de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, o para sus propios propósitos administrativos y que no están destinados a la venta.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe II, «Inmovilizado material».

El movimiento de las cuentas del subgrupo es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la cuenta 781, «Trabajos realizados para el inmovilizado material», o en su caso, a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

a.2) Por el cambio de uso, con abono a cuentas de los subgrupos 22, «Inversiones inmobiliarias», ó 38, «Activos en estado de venta».

a.3) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, de la entidad o entidades propietarias, con abono a la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos» de la cuenta 100, «Patrimonio».

a.4) Por el valor razonable de los bienes recibidos como subvención en especie o de los bienes recibidos en cesión durante un periodo de tiempo indefinido o similar a la vida económica del bien con abono a la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

a.5) Por el valor razonable de los bienes recibidos como transferencia con abono a la cuenta 750, «Transferencias».

a.6) Por el valor razonable de los bienes recibidos mediante permuta cuando los activos intercambiados no sean similares desde el punto de vista funcional o vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y en su caso, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe que se compensa en efectivo.

a.7) Por el valor contable del activo entregado más, en su caso, el importe pagado en efectivo, con el límite del valor razonable del elemento recibido mediante permuta cuando los activos intercambiados sean similares desde el punto de vista funcional o vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y

a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe satisfecho en efectivo.

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

c) Se abonarán:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las cuentas 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material», o se abonará la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c.2) Por las adscripciones de bienes, con cargo a la cuenta 2400, «Participaciones a largo plazo en entidades de derecho público», o a la cuenta 651, «Subvenciones», en función de que la entidad destinataria sea dependiente o no de la entidad contable.

Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable se cargará la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material» o se abonará la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material», según sea positiva o negativa, respectivamente.

c.3) Por los bienes entregados en cesión durante un periodo indefinido o similar a la vida económica con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

c.4) Por su cambio de uso, con cargo, a las cuentas correspondientes de los subgrupos 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta», y en su caso, la cuenta 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y la 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo montes del Estado, reservas y cotos de caza, minas y canteras.

211. Construcciones.

Edificaciones en general. Se incluyen los edificios administrativos, comerciales, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.

212. Infraestructuras.

Activos no corrientes que se materializan en obras de ingeniería civil o inmuebles utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos o construidos por la entidad, a título oneroso o gratuito y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- Son parte de un sistema o red.
- Tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

213. Bienes del patrimonio histórico.

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

214. Maquinaria y utillaje.

Maquinaria: Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de servicios que constituyen la actividad del sujeto contable.

Se incluirán aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc., sin salir al exterior.

Utillaje: Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y las plantillas.

Se hará un recuento físico anual, con objeto de determinar las pérdidas producidas en el ejercicio, abonándose esta cuenta con cargo a la cuenta 676, «Otras pérdidas de gestión ordinaria».

215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.

Instalaciones técnicas: unidades complejas de uso especializado que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aún siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

Otras instalaciones: conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados anteriormente; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario.

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217, «Equipos para procesos de información».

217. Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte.

Vehículos de toda clase utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales o materiales, excepto los que se deban registrar en la cuenta 214, «Maquinaria y utillaje».

219. Otro inmovilizado material.

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas de este subgrupo, como los fondos bibliográficos y documentales o el ganado afecto a actividades de investigación.

Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.

220. Inversiones en terrenos.

221. Inversiones en construcciones.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe III, «Inversiones inmobiliarias».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a la cuenta 782, «Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias», o en su caso, a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

a.2) Por el cambio de uso, con abono a cuentas de los subgrupos 21, «Inmovilizaciones materiales», o 38, «Activos en estado de venta».

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

c) Se abonarán:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292 «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias».

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 672, «Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias», o se abonará la cuenta 772, «Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c.2) Por su cambio de uso, con cargo a cuentas de los subgrupos 21, «Inmovilizaciones materiales», o 38, «Activos en estado de venta», y en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias».

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO.

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.

2300. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material.

2301. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inversiones inmobiliarias.

231. Construcciones en curso.

2310. Construcciones en curso. Inmovilizado material.

2311. Construcciones en curso. Inversiones inmobiliarias.

- 232. Infraestructuras en curso.
- 233. Bienes del patrimonio histórico en curso.
- 234. Maquinaria y utillaje en montaje.
- 235. Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje.
- 237. Equipos para procesos de información en montaje.
- 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.
 - 2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
 - 2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance en los epígrafes II, «Inmovilizado material», o III, «Inversiones inmobiliarias», según corresponda.

230/.../237

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, incluidos los realizados en inmuebles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por la recepción de obras y trabajos que corresponde a las inmovilizaciones en curso, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por las obras y trabajos que la entidad lleve a cabo por sí misma, con abono a cuentas del subgrupo 78, «Trabajos realizados para la entidad».

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», o en su caso, del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono, generalmente a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», o en su caso, al subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.

240. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 2400. Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público.
- 2401. Participaciones a largo plazo en sociedades del grupo.
- 2402. Participaciones a largo plazo en sociedades controladas conjuntamente.
- 2403. Participaciones a largo plazo en otras sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 241. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2410. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 2411. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
- 242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 246. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 247. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 248. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse en un plazo superior a un año, incluidas aquéllas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidas con estas entidades.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

La parte de las inversiones a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año a las cuentas correspondientes del subgrupo 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

- 240. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuya fecha esperada de extinción sea superior al año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

- 2400. Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público.

a) Se cargará:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por el valor razonable del bien aportado en adscripción a organismos públicos dependientes, con abono a la cuenta correspondiente del bien adscrito. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca por la diferencia, en su caso, entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien adscrito.

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable del bien aportado y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien aportado.

b) Se abonará:

b.1) Por las devoluciones de aportaciones, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción a organismos públicos dependientes, con cargo a la cuenta correspondiente del bien.

Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

2401/2402/2403. Participaciones a largo plazo en...

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o a la compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 248, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y el valor contable del bien aportado.

a.4) Cuando una participación anterior pase a ser una participación en entidad del grupo, multigrupo y asociada, con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

a.5) Cuando el importe recuperable sea superior al valor contable y existan ajustes valorativos por reducciones de valor previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociadas, por la diferencia entre ambos valores con el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con abono a la cuenta 991, «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, en su caso, a la 248, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su valor razonable. Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

b.3) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

241. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de cada divisionaria es análogo al de su correspondiente divisionaria de la cuenta 251, «Valores representativos de deuda a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a las entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos que no se deriven de las operaciones habituales de la entidad, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, así como las subvenciones reintegrables concedidas, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 252, «Créditos a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores representativos de deuda y de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de las cuentas 256, «Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda», y 257, «Intereses a largo plazo de créditos», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

246. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 260, «Fianzas constituidas a largo plazo».

247. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado al de la cuenta 265, «Depósitos constituidos a largo plazo».

248. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a largo plazo.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo.

2510. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.

2511. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.

252. Créditos a largo plazo.

2520. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

2529. Otros créditos a largo plazo.

253. Activos por derivados financieros a largo plazo.

2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.

- 254. Créditos a largo plazo al personal.
- 256. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.
- 257. Intereses a largo plazo de créditos.
- 258. Imposiciones a largo plazo.
- 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Inversiones financieras, cualesquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año, no relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a largo plazo».

La parte de las inversiones a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año deberá figurar en el activo corriente del balance en la epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento o fecha esperada de enajenación a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto, acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, de sociedades mercantiles, clasificadas en la categoría activos financieros disponibles para la venta, que no se esperan enajenar o extinguir en un plazo inferior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien.

a.4) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, por su valor razonable, con abono a la correspondiente cuenta divisionaria de la cuenta 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas». Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

a.5) En caso de deterioro, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.6) Por la reversión del deterioro, con abono a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

Además, en el caso de participaciones valoradas al coste, se cargará la subcuenta 6651, «Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», o se abonará la subcuenta 7651, «Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», por los posibles resultados derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación pase a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con cargo a la subcuenta 5400, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta», por su traspaso a corto plazo.

b.4) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6962, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades», salvo en caso de participaciones valoradas al coste.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones de su valor razonable en fin de ejercicio y en la cancelación, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

251. Valores representativos de deuda a largo plazo.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2510. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda que hayan sido clasificadas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 2511, «Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo en caso de enajenación, se cargará la subcuenta 6650, «Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7650, «Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 2511, «Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

2511. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 2510, «Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento».

a.5) En el momento del registro del deterioro de valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 2510, «Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

252. Créditos a largo plazo.

Préstamos y otros créditos concedidos a terceros con vencimiento superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2520. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

a) Se cargará:

a.1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a las cuentas de inmovilizado correspondientes.

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, por el reintegro anticipado total o parcial o baja en el activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de pérdidas por insolvencias para las que no se haya registrado previamente la corrección valorativa por deterioro.

2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

Recoge derechos a cobrar con vencimiento a largo plazo procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos en las cuentas 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por la anulación del derecho presupuestario, con abono a las cuentas 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», ó 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», a través de sus divisionarias.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la cancelación anticipada del derecho de cobro.

b.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», por la parte del derecho que tenga vencimiento a corto plazo.

2529. Otros créditos a largo plazo.

Préstamos y otros créditos concedidos no incluidos en las cuentas anteriores. Se incluyen en esta cuenta las subvenciones reintegrables concedidas.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración nº 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, por el reintegro anticipado total o parcial o baja en el activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de pérdidas por insolvencias.

253. Activos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 10, «Coberturas contables».

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, a través de la divisionaria que corresponda, cuando según la norma de reconocimiento y valoración nº 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.

Recoge la valoración favorable para la entidad de derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», o 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», respectivamente.

254. Créditos a largo plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la subcuenta 2529, «Otros créditos a largo plazo».

256. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores representativos de deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por los intereses devengados.

a.2) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados con vencimiento en ejercicios posteriores.

b) Se abonará en los casos de enajenación o amortización anticipada de valores y en general de baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de los intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

257. Intereses a largo plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de créditos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses devengados, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará en los casos de reintegro anticipado, total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

258. Imposiciones a largo plazo.

Saldos favorables en bancos e instituciones de crédito formalizados por medio de cuenta a plazo o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en subcuentas, los intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de las imposiciones a plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la formalización, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará, a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de sociedades mercantiles, cuando se trate de inversiones financieras a largo plazo.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las participaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

b) Se cargará, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono, generalmente, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo», o a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», cuando se enajenen las participaciones no desembolsadas totalmente.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

260. Fianzas constituidas a largo plazo.

265. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe V, «Inversiones financieras a largo plazo».

La parte de fianzas y depósitos constituidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación».

260. Fianzas constituidas a largo plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación anticipada, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

265. Depósitos constituidos a largo plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará, a la cancelación anticipada, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

2800. Amortización acumulada de inversión en investigación.

2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo.

2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.

2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.

2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales.

2811. Amortización acumulada de construcciones.

2812. Amortización acumulada de infraestructuras.

2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico.

2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje.

2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

2816. Amortización acumulada de mobiliario.

2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información

- 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
- 282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.
 - 2821. Amortización acumulada de inversiones en terrenos.
 - 2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones.

Expresión contable de la distribución sistemática a lo largo de la vida útil, de la depreciación de las inversiones en inmovilizado por su utilización en la actividad de la entidad y de las inversiones inmobiliarias.

Las cuentas de este subgrupo funcionarán a través de sus divisionarias y minorarán la partida de activo no corriente del balance en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

- 280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del inmovilizado intangible realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, generalmente con cargo a la cuenta 680, «Amortización del inmovilizado intangible», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

- 281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del inmovilizado material realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 681, «Amortización del inmovilizado material», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

- 282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 682, «Amortización de las inversiones inmobiliarias», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.

- 290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.

- 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual.
- 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
- 2907. Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 2909. Deterioro de otro inmovilizado intangible.
- 291. Deterioro de valor del inmovilizado material.
 - 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
 - 2911. Deterioro de valor de construcciones.
 - 2912. Deterioro de valor de infraestructuras.
 - 2913. Deterioro de valor de bienes del patrimonio histórico.
 - 2914. Deterioro de valor de maquinaria y utillaje.
 - 2915. Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 2916. Deterioro de valor de mobiliario.
 - 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
 - 2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
 - 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.
- 292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.
 - 2920. Deterioro de valor de inversiones en terrenos.
 - 2921. Deterioro de valor de inversiones en construcciones.
- 293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2940. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
 - 2941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
- 295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
- 297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.
 - 2970. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
 - 2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.
- 298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.
- 299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.
 - 2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales.
 - 2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones.

- 2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras.
- 2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico.
- 2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente, se incluyen también las pérdidas de valor por usufructo cedido.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de reconocimiento y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo no corriente del balance la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Se traspasará al subgrupo 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», el importe de las correcciones de valor por deterioro de las inversiones financieras que tengan su vencimiento a corto plazo.

290/291/292. Deterioro de valor de...

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán:

a.1) Por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las cuentas 690, «Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible», 691, «Pérdidas por deterioro del inmovilizado material», ó 692, «Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias».

b) Se cargarán:

b.1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, «Reversión del deterioro del inmovilizado intangible», 791, «Reversión del deterioro del inmovilizado material», ó 792, «Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias».

b.2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», ó 22, «Inversiones inmobiliarias».

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las subcuentas 6960, «Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas», o 6961, «Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas», según corresponda.

b) Se cargará:

b.1) Con abono a las subcuentas 7960, «Reversión del deterioro de participaciones en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas», o 7961, «Reversión del deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas», según corresponda, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuenta 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen las participaciones, o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a la subcuenta 6965, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7965, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuenta 241, «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores, o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de los créditos a largo plazo concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6970, «Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, o cuando se den de baja los saldos de los créditos correspondientes con abono a la subcuenta 7970, «Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, clasificadas en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», que se valoran al coste por no estar disponible su valor razonable, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6962, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades».

b) Se cargará con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», cuando se enajenen o se den de baja las participaciones.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no sean del grupo, multigrupo o asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294, «Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», utilizando como contrapartida las subcuentas 6966, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades», y 7966, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades».

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos a largo plazo concedidos a entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 295, «Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», utilizando como contrapartida las subcuentas 6971, «Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades» y 7971, «Reversión del deterioro de créditos a otras entidades».

299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.

Importe de las correcciones valorativas derivadas de la cesión gratuita del uso de elementos del inmovilizado material de la entidad a terceros por un periodo de tiempo inferior a la vida económica del bien cedido.

Si existieran dificultades para la determinación del usufructo cedido podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al periodo de cesión.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará por el importe estimado del valor del usufructo cedido del bien durante el periodo de la cesión con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

b) Se cargará con abono a la cuenta 799, «Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material», cuando el importe recuperable sea superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro.

GRUPO 3

Existencias y otros activos en estado de venta

Comprende los activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios; mercaderías, ma-

terias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados, subproductos, residuos y materiales recuperados, así como los activos construidos o adquiridos para otras entidades y los activos en estado de venta.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de este grupo son orientativas, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

30. COMERCIALES.

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

Bienes adquiridos por la entidad, sujeto de la contabilidad, destinados a la venta sin que los mismos experimenten transformación alguna.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías».

b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías».

Si existieran mercaderías en camino, propiedad de la entidad, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30, «Comerciales». Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias primas, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.

311. Materias primas B.

Son aquéllas que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al del subgrupo 30, «Comerciales».

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

320. Elementos y conjuntos incorporables.

321. Combustibles.

322. Repuestos.

325. Materiales diversos.

326. Embalajes.

327. Envases.

328. Material de oficina.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 30, «Comerciales».

320. Elementos y conjuntos incorporables.

Son los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles.

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos.

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluyen las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos.

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado. En esta cuenta se contabilizará material de diversa índole relacionado con la actividad de la entidad, sujeto de la contabilidad.

326. Embalajes.

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. Envases.

Recipientes o vasijas, normalmente destinados a la venta, juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina.

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

33. PRODUCCIÓN EN CURSO.

330. Productos en curso A.

331. Productos en curso B.

Bienes o servicios que, al cierre del ejercicio, se encuentran en fase de elaboración o transformación y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34, «Productos semiterminados», ó 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados».

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710, «Variación de existencias de productos en curso».

b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710, «Variación de existencias de productos en curso».

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

340. Productos semiterminados A.

341. Productos semiterminados B.

Son los fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que han de ser objeto de una transformación o elaboración antes de ser enajenados o consumidos.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

350. Productos terminados A.

351. Productos terminados B.

En este subgrupo se contabilizan aquellos productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que se destinen al consumo final o a su utilización por otras entidades públicas o privadas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.

360. Subproductos A.

361. Subproductos B.

365. Residuos A.

366. Residuos B.

368. Materiales recuperados A.

369. Materiales recuperados B.

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio al proceso principal de fabricación.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y a la vez que los productos o subproductos, cuando tengan algún valor intrínseco y puedan ser usados o vendidos.

Materiales recuperados: Aquéllos que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

37. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.

370. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Activos adquiridos por la entidad, así como los construidos cuando los ingresos y costes derivados de la construcción no pueden ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, con base en el correspondiente contrato, convenio, acuerdo o norma legal, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfiera su titularidad necesariamente a otra entidad, con independencia de que la entidad destinataria participe o no en su financiación.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Producción en curso».

38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.

380. Activos en estado de venta.

385. Otros activos en estado de venta.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe I, «Activos en estado de venta».

380. Activos en estado de venta.

Activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 7, «Activos en estado de venta», con abono a las respectivas cuentas de activo no corriente.

b) Se abonará:

b.1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Si el activo no corriente dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 7, «Activos en estado de venta», con cargo a las respectivas cuentas del activo no corriente.

385. Otros activos en estado de venta.

Bienes recibidos en la entidad como pago de deudas de terceros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento del alta de los bienes con abono a la cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente», ó 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», cuando los bienes se reciben para la cancelación de derechos de cobro presupuestarios o a la cuenta representativa del crédito no presupuestario, en su caso.

b) Se abonará:

b.1) En el momento en el que se produzca su enajenación o disposición por otra vía, con cargo generalmente a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) En el momento en el que se decida su incorporación al activo no corriente con cargo a la cuenta que corresponda en función de su naturaleza.

39. DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.

390. Deterioro de valor de mercaderías.

391. Deterioro de valor de materias primas.

392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.

393. Deterioro de valor de producción en curso.

394. Deterioro de valor de productos semiterminados.

- 395. Deterioro de valor de productos terminados.
- 396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.
- 397. Deterioro de valor de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 398. Deterioro de activos en estado de venta.

Expresión contable de las correcciones valorativas motivadas por pérdidas reversibles por deterioro de las existencias y otros activos en estado de venta.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo corriente del balance la partida a que correspondan.

390/.../397. Deterioro de valor de...

Importe de las pérdidas reversibles por deterioro de las existencias al cierre del ejercicio, se ponen de manifiesto con motivo del inventario de las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693, «Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta».

b) Se cargarán, por la dotación efectuada en el ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793, «Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta».

398. Deterioro de activos en estado de venta.

Expresión contable de las correcciones de valor producidas por pérdidas reversibles de los activos en estado de venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe del deterioro, en su caso, de los activos no corrientes que se reclasifiquen a activos en estado de venta, con abono a la cuenta del subgrupo 29 «Deterioro de valor de activos no corrientes» que corresponda,

a.2) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6938, «Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta».

b) Se cargará:

b.1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 7938, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta».

b.2) Cuando se enajene el activo en estado de venta o se dé de baja por cualquier otro motivo con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 38, «Activos en estado de venta».

GRUPO 4

Acreeedores y deudores

Cuentas a cobrar y a pagar derivadas de operaciones realizadas con terceros, que tengan su origen en la gestión ordinaria de la entidad y las cuentas de las Administraciones Públicas.

Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de créditos y partidas a cobrar y débitos y partidas a pagar, respectivamente.

40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.

400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

4000. Operaciones de gestión.

4001. Otras cuentas a pagar.

4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4003. Otras deudas.

401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.

405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.

406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.

Obligaciones a pagar a cargo de la entidad como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar.», salvo la subcuenta 4002, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», que figurará en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y la subcuenta 4003, «Otras deudas», que figurará en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por las obligaciones presupuestarias reconocidas, con cargo a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos, entre otros, de reembolso anticipado del pasivo a largo plazo, así como, en su caso, en los de devolución anticipada de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por las inversiones realizadas en inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias, y en su caso, por la constitución de fianzas y depósitos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», en los casos de reembolso del pasivo a corto plazo, inversiones financieras a corto plazo, así como, en su caso, la constitución de fianzas y depósitos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», por las compras de existencias, los gastos y las pérdidas.

a.5) La cuenta 411, «Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios», cuando al vencimiento de la obligación se expida el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación.

a.6) La cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», cuando se reconozca y liquide la obligación que ha quedado pendiente de imputar a presupuesto.

a.7) La cuenta 447 «Deudores por provisiones de fondos a justificar», en el momento de la tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondos con el carácter de pagos a justificar, cuando el cajero pagador es un órgano ajeno a la entidad contable.

a.8) La subcuenta 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», por los reintegros de pagos a justificar que, de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación, se deban imputar a presupuesto de gastos. Este asiento tiene signo negativo.

a.9) Las subcuentas 5584, «Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago», o 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago», por el libramiento de fondos con el carácter de «pagos a justificar» o para reposiciones de anticipos de caja fija respectivamente, cuando el cajero pagador se encuentra integrado orgánicamente en la entidad contable.

a.10) La cuenta 634, «Ajustes negativos en la imposición indirecta», por el importe de la regularización anual.

En el caso de anulación de obligaciones reconocidas el asiento a realizar será idéntico pero de signo negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos efectuados en efectivo, o a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos virtuales.

b.2) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe de la regularización anual negativa de la imposición indirecta.

b.3) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», por el importe de los reintegros relativos al presupuesto de gastos en vigor cuando la normativa presupuestaria aplicable a la entidad, sujeto contable, así lo prevea. Este asiento será de signo negativo.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio. La de su debe, el total de obligaciones presupuestarias cuyo pago se ha hecho efectivo.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de obligaciones reconocidas pendientes de pago. El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior aparecerá directamente, sin necesidad de ningún asiento, en la cuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados».

401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.

Recoge en 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas con cargo a créditos de presupuestos vigentes en ejercicios anteriores, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del precedente.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien a la cuenta de balance a la que el gasto presupuestario se hubiera imputado, por la modificación del saldo inicial de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores que sea consecuencia de errores. En el caso de modificación de obligaciones con origen en gastos económicos y de poca importancia relativa se podrá abonar con cargo a las cuentas de gastos por naturaleza que correspondan.

Este asiento se realizará en positivo o negativo en función del signo de la modificación.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos realizados en efectivo, o a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos virtuales.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el importe de las prescripciones que se hayan producido.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones reconocidas con cargo a presupuestos de ejercicios cerrados cuyo pago no ha sido hecho efectivo al finalizar el ejercicio anterior. La de su debe, el total de pagos realizados durante el ejercicio, correspondientes a obligaciones de presupuestos cerrados más el total de obligaciones prescritas.

Su saldo, acreedor, recogerá el total de obligaciones pendientes de pago correspondientes a presupuestos cerrados.

405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.

Recoge las obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto como consecuencia de operaciones comerciales. Esta cuenta sólo se utilizará en aquellas entidades cuyo presupuesto de ingresos incluya el resultado de operaciones comerciales.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas del subgrupo 60, «Compras», excepto las cuentas 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», y 609, «Rappels por compras», por las obligaciones reconocidas.

a.2) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», al reconocimiento de la obligación, por ventas que son devueltas por los clientes, cuando hubieran sido cobradas.

a.3) La cuenta 709, «Rappels sobre ventas», al reconocimiento de la obligación como consecuencia de los concedidos a los clientes.

a.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», cuando en estas cuentas se imputen gastos de tipo comercial.

a.5) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», por la anulación de ingresos de tipo comercial, cuando hubieran sido cobrados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos derivados de operaciones comerciales.

b.2) La cuenta 606, «Descuentos sobre compras por pronto pago», por los descuentos concedidos no incluidos en factura, de compras que no hubieran sido pagadas.

b.3) La cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas.

b.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», cuando se anulen gastos de tipo comercial que no hubieran sido pagados.

Su saldo, acreedor, recogerá las obligaciones reconocidas por operaciones comerciales pendientes de pago.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de asiento.

406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.

Recoge en 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores como consecuencia de operaciones comerciales, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del ejercicio precedente. Esta cuenta sólo se utilizará en aquellas entidades cuyo presupuesto de ingresos incluya el resultado de operaciones comerciales.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por la modificación del saldo inicial de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores como consecuencia de errores. En el caso que la operación tuviera poca importancia relativa se podrá abonar con cargo a las cuentas de gastos por naturaleza que corresponda.

Este asiento se realizará en positivo o negativo en función del signo de la modificación.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos realizados.

b.2) La cuenta 606, «Descuentos sobre compras por pronto pago», por los descuentos concedidos no incluidos en factura, de compras que no hubieran sido pagadas.

b.3) La cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas.

b.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», cuando se anulen gastos de tipo comercial que no hubieran sido pagados.

b.5) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el importe de las prescripciones que se hayan producido.

Su saldo, acreedor, representa las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por operaciones comerciales pendientes de pago.

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS.

410. Acreedores por IVA soportado.

411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios.

412. Acreedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.

- 418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.
- 419. Otros acreedores no presupuestarios.
 - 4190. Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar.
 - 4199. Otros acreedores no presupuestarios.
- 410. Acreedores por IVA soportado.

Cuenta acreedora que recoge las deudas con terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, que tenga la condición de deducible, que se origina por la adquisición de bienes o servicios.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a:
 - a.1) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA soportado y deducible en las adquisiciones.
 - a.2) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA soportado y deducible correspondiente a las operaciones anuladas. Este asiento será de signo negativo.
 - a.3) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el reintegro de las operaciones anuladas cuyo pago se hubiera producido con anterioridad.
 - a.4) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA soportado y deducible correspondiente a la regularización practicada en los casos de aplicación de la regla de prorata. Será un asiento con signo negativo si el IVA soportado y deducible calculado conforme a la prorata provisional es superior al calculado conforme a la prorata definitiva. El importe así abonado se cancelará contra cuentas de deudores o de acreedores presupuestarios, según que la regularización dé lugar a un ajuste de signo positivo o negativo.
- b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el pago realizado a los acreedores.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe del IVA soportado que tiene la condición de deducible pendiente de pago a los acreedores.

- 411. Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios.

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones no vencidas en fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los bienes y servicios correspondientes con cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», o del grupo 2, «Activo no corriente», representativas de los mismos.
- b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», por la expedición del acto formal administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones no vencidas a fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

412. Acreedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería.

Recoge las obligaciones reconocidas con cargo a créditos figurados para la concesión de anticipos de tesorería, de acuerdo con la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por las obligaciones reconocidas, con cargo a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos, entre otros, de reembolso del pasivo a largo plazo, así como, en su caso, en los de devolución de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por las inversiones realizadas en inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias y, en su caso, por la constitución de fianzas y depósitos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», en los casos de reembolso del pasivo a corto plazo, inversiones financieras temporales, así como, en su caso, la constitución de fianzas y depósitos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», por las compras de existencias, por los gastos y las pérdidas.

En el caso de anulación de obligaciones reconocidas se realizará idéntico asiento pero de signo contrario.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos efectuados.

c) A la cancelación de los anticipos de tesorería, se abonará con cargo a cuentas de los grupos 1, «Financiación básica», 2, «Activo no corriente», 5, «Cuentas financieras», ó 6, «Compras y gastos por naturaleza», según la naturaleza del gasto al que se aplicó el anticipo, y se cargará con abono a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos realizados. Ambos asientos son de signo negativo.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones reconocidas con cargo a anticipos de tesorería. La de su debe, el total de pagos realizados.

Su saldo, acreedor, recogerá las obligaciones reconocidas pendientes de pago con cargo a créditos consignados para la concesión de anticipos de tesorería.

Nota: Los créditos consignados para la concesión de anticipos de tesorería no están sujetos a delimitación temporal, por lo que pueden ser utilizados hasta que dichos anticipos sean cancelados. Es por ello que en el asiento de apertura de un ejercicio esta cuenta figura por las sumas del debe y del haber que presentara antes del cierre del ejercicio anterior.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para las que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al menos al 31 de diciembre, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», o a las cuentas de balance representativas de los gastos presupuestarios realizados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se produzca la aplicación a presupuesto.

b.2) La cuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», a la reposición del anticipo de caja fija, por los gastos del mismo reconocidos previamente, cuando la entidad haya optado por registrar de forma individualizada los pagos a terceros con cargo al anticipo.

c) A fin de ejercicio, cuando la entidad haya optado por registrar los movimientos en las cuentas de tesorería relativas a anticipos de caja fija mediante regularizaciones periódicas, se cargará por los gastos devengados y no justificados a dicha fecha con abono a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» y simultáneamente se abonará por los gastos devengados que se encontraban pendientes de justificación al finalizar el ejercicio anterior, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» que corresponda.

Su saldo, acreedor, recogerá las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Recoge los anticipos recibidos para la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del anticipo recibido con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará con abono a la subcuenta de la cuenta 707, «Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», que corresponda, en función del criterio de imputación de los ingresos, bien en el momento en el que se realice la parte de obra correspondiente o en el momento en el que se entreguen los activos a la entidad destinataria de los mismos, según proceda.

Su saldo, acreedor, recogerá los anticipos de fondos pendientes de aplicar a la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones de pagar cantidades derivadas de ingresos presupuestarios previamente recaudados, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento que se dicte el acuerdo de devolución de ingresos, con cargo a cuentas de los grupos 1, «Financiación básica», 2, «Activo no co-

riente», 5, «Cuentas financieras», 6, «Compras y gastos por naturaleza», ó 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», según el origen de la devolución o, en su caso, a la cuenta 585, «Provisión a corto plazo para devolución de ingresos».

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos realizados.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones reconocidas por devolución de ingresos, es decir, el total de acuerdos de devolución dictados en el ejercicio más aquéllos que, dictados en ejercicios anteriores, se encontraban pendientes de pago al comienzo del mismo. La de su debe, el total de las devoluciones efectuadas.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes de pago por devolución de ingresos y otras minoraciones.

419. Otros acreedores no presupuestarios.

Recoge el resto de acreedores no presupuestarios, no incluidos en las cuentas anteriores.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Funciona a través de sus divisionarias.

4190. Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar.

Recoge los acreedores por pagos en firme pendientes a fin de ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por los saldos para pagos de nóminas pendientes de utilizar a la fecha de regularización, con cargo a la subcuenta 5760, «Bancos e instituciones de crédito. Pago de nóminas».

a.2) Por los saldos para pagos en firme pendientes de utilizar a la fecha de regularización, con cargo a la subcuenta 5761, «Bancos e instituciones de crédito. Otros pagos en firme».

b) Se cargará:

b.1) Por los saldos para pagos de nóminas que estaban pendientes de utilizar al final del periodo anterior, con abono a la subcuenta 5760, «Bancos e instituciones de crédito. Pago de nóminas».

b.2) Por los saldos para pagos en firme que estaban pendientes de utilizar al final del periodo anterior, con abono a la subcuenta 5761, «Bancos e instituciones de crédito. Otros pagos en firme».

Su saldo, acreedor, recogerá los saldos pendientes de utilizar a la fecha de regularización en cuentas para pagos en firme.

4199. Otros acreedores no presupuestarios.

Recoge el resto de acreedores no presupuestarios no incluidos en las subcuentas anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los cobros efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

b) Se cargará, por los pagos efectuados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá lo pendiente de satisfacer por este concepto.

43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS.

- 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.
 - 4300. Operaciones de gestión.
 - 4301. Otras cuentas a cobrar.
 - 4302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4303. Otras inversiones financieras.
- 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.
- 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.
 - 4330. Por anulación de liquidaciones.
 - 4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4339. Por devolución de ingresos.
- 434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.
 - 4340. Por anulación de liquidaciones.
 - 4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.
- 435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.
- 436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.
- 437. Devolución de ingresos.
- 438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.
 - 4380. Por cobros en especie.
 - 4381. Por insolvencias y otras causas.
- 439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.
 - 4390. Por cobros en especie.
 - 4391. Por insolvencias y otras causas.
 - 4392. Por prescripción.

Derechos reconocidos a favor de la entidad, como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

Si la entidad lo estima oportuno las cuentas de este subgrupo 43, «Deudores presupuestarios», podrán funcionar a través de divisionarias en función del procedimiento de exacción de los derechos.

- 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.

Cuenta deudora que recoge los derechos reconocidos durante el periodo de vigencia del presupuesto e imputados al mismo.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», salvo la subcuenta 4302, «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» que figurará en el epígrafe IV, «Inversiones financieras

a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y la subcuenta 4303, «Otras inversiones financieras», que figurará en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el reconocimiento de los derechos a cobrar, con abono a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos, entre otros, de formalización de operaciones de endeudamiento a largo plazo, así como, en su caso, la constitución de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por la enajenación de inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias, reintegro anticipado de créditos, así como, en su caso, por la cancelación anticipada de fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», por la formalización de operaciones de endeudamiento, enajenación de inversiones financieras temporales, reintegro de créditos concedidos, así como, en su caso, la constitución de fianzas y depósitos recibidos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», por la venta de existencias, los ingresos y los beneficios.

a.5) Cuentas del subgrupo 38, «Activos en estado de venta» por la venta de dichos activos.

a.6) Cuentas del subgrupo 94, «Ingresos por subvenciones» por el reconocimiento y recaudación del derecho derivado de subvenciones imputadas al patrimonio neto.

a.7) La subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», a la cancelación anticipada.

a.8) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», en el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo.

a.9) Las cuentas 441, «Deudores por ingresos devengados», y 445, «Impuestos devengados pendientes de liquidar», cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho.

a.10) La subcuenta 5750, «Banco e instituciones de crédito. Pagos a justificar», por reintegros de pagos a justificar que, de acuerdo con la normativa aplicable al sujeto contable, sean imputables al presupuesto de ingresos.

a.11) La cuenta 639, «Ajustes positivos en la imposición indirecta», por el importe de la regularización anual.

a.12) Las cuentas de gastos por naturaleza que corresponda, por los reintegros de pagos que deban imputarse al presupuesto de ingresos, salvo los que se deriven de errores que se registrarán en la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o los que tengan poca importancia relativa que se registrarán en la cuenta 773, «Reintegros».

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el cobro de derechos reconocidos en el ejercicio corriente.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe de la regularización anual positiva de la imposición indirecta.

b.4) La cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hace a fin de ejercicio, y a través de las divisionarias de la cuenta 433, a excepción de la 4339, «Por devolución de ingresos».

b.5) La cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente», por la regularización de los derechos cancelados. Este asiento se hace a fin de ejercicio, y a través de sus divisionarias.

La suma de su debe indicará el total de derechos liquidados en el ejercicio. La de su haber, antes de los asientos de regularización, los derechos liquidados en el ejercicio cobrados durante el mismo.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, el importe de los derechos liquidados en el ejercicio pendientes de cobro. El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta a 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.

Recoge en 1 de enero el importe de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores, cuyo cobro no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del precedente.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien a la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la modificación del saldo entrante de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores como consecuencia de errores. En el caso que la operación tuviera poca importancia relativa, se podrá abonar con cargo a las cuentas de ingresos que por naturaleza corresponda.

Este asiento se realizará en positivo o negativo en función del signo de la rectificación.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el cobro de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos anulados, a través de sus divisionarias.

b.4) La cuenta 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos cancelados, a través de sus divisionarias.

La suma de su debe indicará el total de derechos reconocidos en ejercicios anteriores y que en 1 de enero se encontraban pendientes de cobro. La de su haber, antes de los asientos de regularización, el total de derechos cobrados durante el ejercicio.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los derechos liquidados en ejercicios anteriores pendientes de cobro.

433. Derechos anulados de presupuesto corriente.

Recoge anulaciones de derechos reconocidos.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Las cuentas de imputación que figuran en el apartado a) de la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la anulación de derechos por anulación de liquidaciones.

a.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», representativas de los créditos a corto y a largo plazo que surjan como consecuencia de la anulación de derechos presupuestarios por aplazamiento y fraccionamiento.

a.3) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», por la anulación de derechos por devolución de ingresos, una vez se haya efectuado el pago de la misma.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en fin de ejercicio, por la regularización de los derechos anulados excepto los que se hayan anulado por devolución de ingresos.

b.2) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», en fin de ejercicio, por el saldo de la subcuenta 4339, «Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá los derechos anulados en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.

Recoge anulaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la anulación de derechos por anulación de liquidaciones. En el caso que la operación tuviera poca importancia relativa, se podrá abonar con cargo a las cuentas de ingresos por naturaleza que correspondiese.

a.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccio-

namiento», representativas de los créditos a corto y a largo plazo que surjan como consecuencia de la anulación de derechos presupuestarios por aplazamiento y fraccionamiento.

b) Se cargará con abono a la 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá las anulaciones que se efectúen durante el ejercicio, de derechos liquidados en ejercicios anteriores.

435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.

Recoge los derechos reconocidos durante el período de vigencia del presupuesto como consecuencia de operaciones comerciales. Esta cuenta sólo se utilizará en aquellas entidades cuyo presupuesto de ingresos incluya el resultado de operaciones comerciales.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Cuentas del subgrupo 70, «Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», excepto la 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», y 709, «Rappels sobre ventas», por los derechos reconocidos.

a.2) La cuenta 608, «Devoluciones de compras y operaciones similares», al reconocer los derechos por compras que son devueltas a los proveedores, cuando hubieran sido pagadas.

a.3) La cuenta 609, «Rappels por compras», al reconocer los derechos concedidos a la entidad por los proveedores.

a.4) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», a las que se imputen ingresos de tipo comercial.

a.5) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», al reconocer los derechos por anulaciones de gastos de tipo comercial, cuando hubieran sido pagados.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los cobros.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por las insolvencias firmes.

b.4) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas.

b.5) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», cuando se anulen ingresos de tipo comercial que no hubieran sido cobrados.

Su saldo, deudor, recogerá los derechos liquidados durante el ejercicio por operaciones comerciales, que están pendientes de cobro.

El día 1 de enero en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta, en 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la cuenta 436, «Deudores por

operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de asiento.

436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.

Recoge en 1 de enero el saldo de derechos reconocidos por operaciones comerciales en ejercicios anteriores pendientes de cobro en 31 de diciembre anterior.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien a la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la rectificación del saldo entrante de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores. En el caso que la operación tuviera poca importancia relativa se podrá abonar con cargo a las cuentas de ingresos por naturaleza que correspondiese.

Este asiento se realizará en positivo o negativo en función del signo de la rectificación.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los cobros.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por las insolvencias firmes.

b.4) La cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas.

b.5) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», o la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por la anulación de ingresos comerciales que no hubieran sido cobrados.

Su saldo, deudor, recogerá el importe de derechos liquidados por operaciones comerciales en ejercicios anteriores que están pendientes de cobro.

437. Devolución de ingresos.

Recoge el importe de las devoluciones de ingresos efectuadas durante el ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», a través de su divisionaria 4339, «Por devolución de ingresos», por las devoluciones de ingresos pagadas.

b) Se abonará, por su saldo, con cargo a la subcuenta 4339, con motivo de la regularización de las devoluciones de ingresos realizadas durante el ejercicio. Este asiento se efectuará en fin de ejercicio.

Su saldo, deudor, antes de la regularización, recogerá el total de devoluciones efectuadas en el ejercicio.

438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.

Recoge las cancelaciones de derechos reconocidos, producidas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie y por insolvencias y otras causas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta o cuentas de balance representativas del bien o bienes recibidos, por la cancelación de derechos por cobros en especie.

a.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por la cancelación de derechos por insolvencias.

a.3) La cuenta 651, «Subvenciones», por la cancelación de derechos por condonación de los mismos.

a.4) La cuenta de imputación que corresponda por la cancelación de derechos por otras causas.

b) Se cargará con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en fin de ejercicio por la regularización de los derechos cancelados.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá los derechos cancelados en especie y por insolvencias y otras causas en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.

Recoge cancelaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», producidos como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie, por insolvencias y otras causas y por prescripción.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta de balance representativa del bien o derecho recibido, por la cancelación de derechos por cobros en especie.

a.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en el caso de cancelación por insolvencia del deudor o prescripción.

a.3) La cuenta 651, «Subvenciones», por la cancelación de derechos por condonación de los mismos.

a.4) La cuenta de imputación que corresponda por la cancelación de derechos por otras causas.

b) Se cargará con abono a la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», en fin de ejercicio por la regularización de los derechos cancelados.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá las cancelaciones en especie, insolvencias y otras causas y prescripción que se efectúen durante el ejercicio, de derechos liquidados en ejercicios anteriores.

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS.

440. Deudores por IVA repercutido.

441. Deudores por ingresos devengados.

- 442. Deudores por servicio de recaudación.
- 443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4430. Operaciones de gestión.
 - 4431. Otras cuentas a cobrar.
 - 4432. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4433. Otras inversiones financieras.
- 445. Impuestos devengados pendientes de liquidar.
- 446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.
- 447. Deudores por provisiones de fondos a justificar
- 449. Otros deudores no presupuestarios.
- 440. Deudores por IVA repercutido.

Cuenta deudora que recoge las deudas de terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutido como consecuencia de entrega de bienes o prestación de servicios.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA repercutido en la entrega de bienes o prestación de servicios.

a.2) La cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», a través de sus divisionarias, en asiento de signo negativo, por el importe del IVA repercutido correspondiente a operaciones anuladas.

a.3) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe reintegrado en las operaciones anuladas que habían sido cobradas con anterioridad.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según corresponda, por el ingreso del IVA repercutido.

b.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de insolvencias o de prescripción.

Su saldo, deudor, recogerá el importe del IVA repercutido pendiente de ingresar por los deudores.

441. Deudores por ingresos devengados.

Créditos derivados de ingresos devengados y no exigidos no recogidos en otras cuentas de este Plan.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Por el devengo de la operación o al menos al cierre del ejercicio, se cargará con abono a la cuenta correspondiente del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza» o del grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto».

b) Se abonará cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

442. Deudores por servicio de recaudación.

Esta cuenta recoge los créditos a favor de la entidad surgidos como consecuencia de ingresos que se realicen en las entidades encargadas de la gestión de cobro, siempre que, de acuerdo con los procedimientos de gestión establecidos, la contabilización de dichos ingresos sea anterior a la recepción material de los fondos correspondientes a los mismos.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el nacimiento del crédito a favor de la entidad, con abono a:

a.1) Cuentas que correspondan según la naturaleza de los ingresos.

a.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el caso en que corresponda o así proceda de acuerdo con los procedimientos de aplicación de ingresos utilizados.

b) Se abonará, en el momento del cobro, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según corresponda.

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de ingresar.

443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

Recoge derechos a cobrar con vencimiento a corto plazo procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos en las cuentas 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Funcionará, a través de sus divisionarias, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», salvo la subcuenta 4432, «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» que figurará en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y la subcuenta 4433, «Otras inversiones financieras», que figurará en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Con abono a la subcuenta 2521, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», por el traspaso del largo al corto plazo.

a.2) Por la anulación del derecho presupuestario, con abono a las cuentas 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», ó 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», a través de sus divisionarias.

b) Se abonará, en el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de vencimiento a corto plazo.

445. Impuestos devengados pendientes de liquidar.

Cuenta que recoge los impuestos devengados en un ejercicio como consecuencia de la realización del hecho imponible de los que no se ha practicado la liquidación, con carácter general, porque su normativa reguladora establece el reconocimiento en otro ejercicio distinto del de la realización del hecho imponible.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el ejercicio de realización del hecho imponible, con abono a la cuenta correspondiente de los subgrupos 72, «Impuestos directos y cotizaciones sociales», o 73, «Impuestos indirectos».

b) Se abonará cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.

Recoge, cuando la entidad gestiona la construcción de inversiones para otras entidades, y la imputación de los ingresos derivados de la misma se efectúe en función del grado de avance de la construcción, la obra realizada durante un ejercicio y que se encuentra pendiente de certificar y por tanto de imputar al presupuesto de ingresos, al finalizar el mismo.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al menos al cierre del ejercicio, por la obra que se ha ejecutado en el mismo y que no ha sido certificada, con abono a la subcuenta 7070, «Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades».

b) Se abonará, una vez expedida la certificación correspondiente de la obra ejecutada en ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

447. Deudores por provisiones de fondos a justificar.

Cuenta deudora que recoge el importe de los libramientos satisfechos por la entidad con el carácter de pagos a justificar a un cajero pagador cuando éste no sea un órgano de la entidad contable.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», en el momento de la tramitación del pago a justificar correspondiente a un cajero pagador ajeno a la entidad.

a.2) La cuenta 400, «Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los reintegros de pagos a justificar a través de terceros ajenos a la entidad que, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad, se deban aplicar a Presupuesto de gastos. Este asiento tiene signo negativo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta representativa del gasto realizado, cuando se produzca la aprobación de las cuentas justificativas del empleo de los fondos, remitidas por el receptor de los mismos.

b.2) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el importe de los reintegros de pagos a justificar a través de terceros ajenos a la entidad que, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad contable, se deban imputar a presupuesto de ingresos.

Su saldo, deudor, recogerá el importe de los fondos librados con el carácter de pagos a justificar cuando el cajero pagador no sea un órgano de la entidad, de los que no se ha recibido cuenta justificativa o la misma está pendiente de aprobación.

449. Otros deudores no presupuestarios.

Recoge el resto de deudores no presupuestarios no incluidos en las cuentas anteriores.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos efectuados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b) Se abonará por los cobros efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

Su saldo, deudor, recogerá lo pendiente de cobrar por este concepto.

45. DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS.

450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.

451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.

4510. Por anulación de liquidaciones.

4519. Por devolución de ingresos.

452. Entes públicos, por derechos a cobrar.

453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.

454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.

455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.

456. Entes públicos, c/c. efectivo.

457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.

458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.

4580. Por cobros en especie.

4581. Por insolvencias y otras causas.

4582. Por prescripción.

Este subgrupo tiene por objeto recoger aquellas actuaciones de liquidación y recaudación (gestión) de recursos de otros entes que realice la entidad, sujeto de la contabilidad.

Si la entidad lo estima oportuno las cuentas de este subgrupo podrán funcionar a través de divisionarias en función del procedimiento de exacción de los derechos.

450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.

Recoge los recursos liquidados de otros entes públicos, que deben ser recaudados por la entidad.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», por el reconocimiento de derechos a cobrar, así como por las rectificaciones de los saldos pendientes de cobro procedentes de ejercicios anteriores.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la recaudación de recursos de otros entes públicos.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 451, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos anulados.

b.4) La cuenta 458, «Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos cancelados, a través de sus divisionarias.

La suma del debe indicará el total de derechos a cobrar, por recursos de otros entes públicos, reconocidos durante el ejercicio, así como los pendientes de cobro en fin de ejercicio anterior. La de su haber, antes de la regularización, la recaudación durante el ejercicio, correspondiente a dichos derechos.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los recursos de otros entes públicos liquidados y pendientes de recaudación.

451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.

Recoge las anulaciones de recursos contabilizados en la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», por anulación de liquidaciones.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», a través de su divisionaria 4510, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por anulación de liquidaciones», por la anulación de derechos reconocidos por anulación de liquidaciones.

a.2) La cuenta 454, «Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos», por la anulación de derechos por devolución de ingresos a través de su divisio-

naria 4519, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos», una vez que se haya efectuado el pago de la devolución.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por el saldo de su divisionaria 4510, «Por anulación de liquidaciones», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por anulación de liquidaciones.

b.2) La cuenta 454, «Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por el saldo de su divisionaria 4519, «Por devolución de ingresos», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá el total de derechos anulados durante el ejercicio, de recursos de otros entes públicos.

452. Entes públicos, por derechos a cobrar.

Es la contrapartida de la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos».

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», por el reconocimiento de los derechos a cobrar.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por la recaudación de los derechos, así como por la cancelación de derechos en especie, en el momento de registrarse dicha cancelación.

b.2) La cuenta 451, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos», por la anulación de derechos reconocidos por recursos de otros entes públicos por la anulación de liquidaciones.

b.3) La cuenta 458, «Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos», por las cancelaciones de derechos por cuenta de otros entes públicos por insolvencias y otras causas y por prescripción.

La suma de su haber indicará el importe total de los derechos reconocidos a cobrar por recursos de otros entes públicos. La de su debe, el importe de todas las liquidaciones recaudadas o canceladas, más las anuladas.

Su saldo, acreedor, recogerá la posición de la entidad frente a los otros entes públicos por los derechos reconocidos pendientes de recaudación.

453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.

Recursos recaudados por la entidad, por cuenta de otros entes públicos que constituyen un crédito a favor de los mismos.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», por el importe de la recaudación de los derechos, así como por la cancelación de derechos en especie, en el momento de registrarse dicha cancelación.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los cobros por reintegros de los entes públicos a los que se administran recursos.

a.3) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», por la aplicación definitiva de los reintegros de entes públicos a los que se administren recursos.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago», por el importe de las devoluciones de recursos de otros entes públicos pagadas durante el ejercicio.

b.2) La cuenta 456, «Entes públicos, c./c. efectivo», por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuales se les haya efectuado entregas a cuenta de dicha recaudación.

b.3) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuales no se les han efectuado ingresos a cuenta, en el momento de efectuar su pago.

Al cierre del ejercicio, su saldo acreedor, recogerá la deuda neta de la entidad con los entes públicos por cuya cuenta administra y recauda recursos.

454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.

Cuenta deudora que recoge las operaciones a que se refiere su denominación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la subcuenta 4519, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos», por la anulación de derechos reconocidos por devolución de ingresos. Este asiento es simultáneo al de la realización del pago.

b) Se abonará con cargo a idéntica contrapartida, por su saldo, a la regularización en fin de ejercicio de las devoluciones de ingresos realizadas durante el mismo.

Su saldo deudor, antes de la regularización, recogerá las devoluciones de ingresos efectuadas durante el ejercicio.

455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.

Cuenta deudora que recoge la disminución del débito de la entidad frente a los entes públicos por cuenta de los que recauda recursos, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidos.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de la devolución de ingresos, en el momento en que se dicte el acuerdo de devolución, con abono a la cuenta 457, «Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por el importe de las devoluciones satisfechas.

Su saldo, deudor, recogerá la minoración en la deuda recaudada por la entidad, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidas y pendientes de pago. Ha de ser igual al saldo acreedor de la cuenta 457, «Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes».

456. Entes públicos, c/c. efectivo.

Esta cuenta tiene por objeto reflejar la situación deudora o acreedora de los entes públicos por cuenta de los que se administran y recaudan recursos, como consecuencia de las entregas en efectivo que la entidad recaudadora les vaya efectuando durante el ejercicio a cuenta de la liquidación definitiva que proceda girar en función de la efectiva recaudación neta habida durante el mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de las entregas a cuenta efectuadas durante el ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes». Este mismo asiento se efectuará al hacer efectivos los saldos acreedores que resulten cuando las entregas a cuenta hayan sido inferiores al importe total de la recaudación.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por el importe de la recaudación anual obtenida, es decir, el saldo que en fin de ejercicio presente dicha cuenta 453, para los recursos correspondientes a entes públicos a los que se efectúan entregas a cuenta.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según corresponda, cuando las entregas a cuenta hayan sido superiores al importe de la recaudación líquida y proceda el reintegro de dichas cantidades, en el momento de efectuarse el mismo.

457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.

Cuenta acreedora que recoge el reconocimiento de la obligación de pagar o devolver cantidades indebidamente recaudadas, cuando se trate de ingresos por recursos de otros entes.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago», cuando se dicte el acuerdo de devolución de ingresos.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por las devoluciones pagadas.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones reconocidas por devoluciones de recursos de otros entes públicos, es decir, el total de acuerdos de devolución dictados en el ejercicio más aquellos que, dictados en ejercicios anteriores, se encontraban pendientes de pago al comienzo del mismo. La de su debe, las devoluciones efectuadas.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes por devolución de recursos de otros entes públicos.

458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.

Recoge las cancelaciones de recursos contabilizados en la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», producidas como

consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie, insolvencias y otras causas o prescripción.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta o cuentas de balance representativas del bien o bienes recibidos por cobros en especie.

a.2) La cuenta 452, «Entes Públicos por derechos a cobrar», por la cancelación de derechos por insolvencias y otras causas y por prescripción.

b) Se cargará, con abono a la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por la regularización de derechos cancelados en especie, insolvencias y otras causas y por prescripción.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá el total de derechos cancelados en especie, por insolvencias y otras causas y por prescripción durante el ejercicio, de recursos de otros entes públicos.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

4707. Hacienda Pública, deudor por IGIC.

4709. Hacienda Pública, deudor por otros conceptos.

471. Organismos de Previsión Social, deudores.

4710. Seguridad Social.

4711. MUFACE.

4712. MUGEJU.

4713. ISFAS.

4719. Otros organismos de Previsión Social, deudores.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

4720. IVA soportado.

4727. IGIC soportado.

475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

4757. Hacienda Pública, acreedor por IGIC.

4759. Hacienda Pública, acreedor por otros conceptos.

476. Organismos de Previsión Social, acreedores.

4760. Seguridad Social.

4761. MUFACE.

4762. MUGEJU.

4763. ISFAS.

4769. Otros organismos de Previsión Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

4770. IVA repercutido.

4777. IGIC repercutido.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

Cuenta que presenta la posición deudora de la Hacienda Pública frente a la entidad, como consecuencia de la liquidación de IVA u otras causas.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

Representa el exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado y deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará, al efectuar la liquidación del impuesto, por la diferencia positiva entre el IVA soportado y deducible, y el IVA repercutido, con abono a la subcuenta 4720, «IVA soportado».

b) Se abonará con cargo a la subcuenta 4770, «IVA repercutido», cuando se compense en liquidaciones posteriores o bien, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», cuando se ejercite el derecho a la devolución.

Su saldo, deudor, recogerá el exceso de IVA soportado y deducible aún no compensada en liquidaciones sucesivas y cuya devolución no ha sido realizada.

4707. Hacienda Pública, deudor por IGIC.

Representa el exceso, en cada período impositivo, del IGIC soportado y deducible sobre el IGIC repercutido.

a) Se cargará al efectuar la liquidación, por la diferencia positiva entre el IGIC soportado y deducible, y el IGIC repercutido con abono a la subcuenta 4727, «IGIC soportado».

b) Se abonará, con cargo a la subcuenta 4777, «IGIC repercutido», cuando se compense en liquidaciones posteriores o bien, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la 554, «Cobros pendientes de aplicación», cuando se ejercite el derecho a la devolución.

Su saldo, deudor, recogerá el exceso del IGIC soportado y deducible aún no compensado en liquidaciones sucesivas y cuya devolución no ha sido realizada.

4709. Hacienda Pública, deudor por otros conceptos.

Recoge créditos a favor de la entidad por causas distintas de las indicadas en las anteriores subcuentas.

Se cargará y abonará, con abono y cargo a las cuentas que corresponda según la naturaleza de las operaciones.

471. Organismos de Previsión Social, deudores.

Créditos a favor de la entidad, de los diversos Organismos de Previsión Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», al realizar los pagos.

b) Se abonará, por los ingresos efectuados, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según proceda.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales, que tenga carácter deducible.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4720. IVA soportado.

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe del IVA deducible cuando se devenga el impuesto.

a.2) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», mediante asiento de signo negativo, por el importe del IVA deducible correspondiente a las operaciones anuladas.

a.3) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por las diferencias que resulten en el IVA deducible al practicarse las regularizaciones previstas en la regla de prorrata. Este asiento será positivo o negativo según el signo de las diferencias.

a.4) La subcuenta 4770, «IVA repercutido», por el importe del IVA deducible, calculado conforme a las reglas del IVA en los casos de producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado, así como en los cambios de afectación de bienes.

b) Se abonará por el importe del IVA deducible que se compensa en la liquidación del período, con cargo a la subcuenta 4770, «IVA repercutido». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la subcuenta 4720, «IVA soportado», el importe del mismo se cargará a la subcuenta 4700, «Hacienda Pública, deudor por IVA».

4727. IGIC soportado.

IGIC devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tengan carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe del IGIC deducible cuando se devenga el impuesto.

a.2) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», mediante asiento de signo negativo, por el importe del IGIC deducible correspondiente a las operaciones anuladas.

a.3) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por las diferencias que resulten en el IGIC deducible al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata. Este asiento será positivo o negativo según el signo de las diferencias.

b) Se abonará por el importe del IGIC deducible que se compensa en la liquidación del período, con cargo a la subcuenta 4777, «IGIC repercutido». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la subcuenta 4727, el importe del mismo se cargará a la subcuenta 4707, «Hacienda Pública, deudor por IGIC».

475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.

Deudas a favor de la Hacienda Pública, por conceptos fiscales o de otra índole, pendientes de pago.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar dicho período, por el importe del mencionado exceso, con cargo a la subcuenta 4770, «IVA repercutido».

b) Se cargará, cuando se efectúe el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las liquidaciones positivas pendientes de ingreso en la Hacienda Pública.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por las retenciones practicadas, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo, generalmente, a la cuenta 557, «Formalización».

b) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

4757. Hacienda Pública, acreedor por IGIC.

Exceso, en cada período impositivo, del IGIC repercutido sobre el IGIC soportado deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al terminar dicho período, por el importe del mencionado exceso, con cargo a la subcuenta 4777, «IGIC repercutido».

b) Se cargará, cuando se efectúe el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las liquidaciones positivas pendientes de ingreso en la Hacienda Pública.

4759. Hacienda Pública, acreedor por otros conceptos.

Deudas con la Hacienda Pública, por causas distintas a las recogidas en las subcuentas anteriores.

Se abonará y cargará con cargo y abono a las cuentas que corresponda según la naturaleza de las operaciones.

476. Organismos de Previsión Social, acreedores.

Cantidades retenidas a los trabajadores, o en su caso satisfechas por éstos a la entidad, y que en un momento posterior han de ser entregadas a dichos Organismos de Previsión Social (Seguridad Social, MUFACE, MUGEJU, ISFAS, etc.).

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Generalmente, la cuenta 557, «Formalización», por las retenciones de las cuotas correspondientes al personal de la entidad.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», por el ingreso de las mencionadas cuotas en la entidad.

b) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4770. IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto.

a.2) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», en asiento de signo negativo, por el importe del IVA repercutido, correspondiente a operaciones anuladas.

a.3) La subcuenta 4720, «IVA soportado», y, en su caso, a la cuenta de activo de que se trate, en los casos de producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado, y en los casos de cambio de afectación.

b) Se cargará, por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la liquidación del impuesto, con abono a la subcuenta 4720, «IVA soportado». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la subcuenta 4770, «IVA reper-

cutido», el importe del mismo se abonará a la subcuenta 4750, «Hacienda Pública, acreedor por IVA».

4777. IGIC repercutido.

IGIC devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», por el importe del IGIC repercutido cuando se devengue el impuesto.

a.2) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», en asiento de signo negativo, por el importe del IGIC repercutido, correspondiente a operaciones anuladas.

b) Se cargará, por el importe del IGIC soportado deducible que se compense en la liquidación del impuesto, con abono a la subcuenta 4727, «IGIC soportado». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la subcuenta 4777, el importe del mismo se abonará a la subcuenta 4757, «Hacienda Pública, acreedor por IGIC».

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados.

480. Gastos anticipados.

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe VI, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza».

485. Ingresos anticipados.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que hayan registrado los ingresos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza».

49. DETERIORO DE VALOR DE CREDITOS.

490. Deterioro de valor de créditos.

4900. Operaciones de gestión.

4901. Otras cuentas a cobrar.

4902. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4903. Otras inversiones financieras.

Correcciones por deterioro de valor de los créditos y partidas a cobrar del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios» y del subgrupo 44, «Deudores no presupuestarios».

490. Deterioro de valor de créditos.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, registrados en cuentas de los subgrupos 43, «Deudores presupuestarios», y 44, «Deudores no presupuestarios».

Minorará la partida del activo corriente del balance en la que figure el correspondiente derecho de cobro.

Se traspasará a la subcuenta 4902, «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», el importe de las correcciones de valor por deterioro que figure en la cuenta 595, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando las inversiones financieras a que se refieren dichas correcciones se imputen, a su vencimiento, al presupuesto de ingresos de la entidad.

Asimismo, se traspasará a la subcuenta 4903, «Otras inversiones financieras», el importe de las correcciones de valor por deterioro que figure en la cuenta 598, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo», cuando las inversiones financieras a que se refieren dichas correcciones se imputen, a su vencimiento, al presupuesto de ingresos de la entidad.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existente en los saldos de deudores:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 697, «Pérdidas por deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la dotación realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 797, «Reversión del deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

2. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de los riesgos que se vayan estimando, con cargo a la cuenta 697, «Pérdidas por deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando desaparezca el riesgo, por el importe de la misma, con abono a la cuenta 797, «Reversión del deterioro de créditos», a través de la subcuenta que corresponda.

GRUPO 5

Cuentas financieras

Activos y pasivos financieros corrientes, excepto aquellos que deban figurar en el grupo 4, «Acreedores y deudores», periodificaciones financieras y provisiones a corto plazo.

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.

- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
 - 5000. Obligaciones y bonos al coste amortizado.
 - 5001. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
 - 5050. Otros valores negociables al coste amortizado.
 - 5051. Otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
- 506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
 - 5060. Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos al coste amortizado.
 - 5061. Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5065. Intereses a corto plazo de otros valores negociables al coste amortizado.
 - 5066. Intereses a corto plazo de otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge la financiación ajena obtenida a través de emisiones en masa de valores negociables que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año de las cuentas correspondientes del subgrupo 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo».

- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

Refleja las obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5000. Obligaciones y bonos al coste amortizado.

Recoge las obligaciones y bonos que en el momento de su emisión se hayan clasificado, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», en la categoría de «Pasivos financieros al coste amortizado».

a) Se abonará:

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la emisión tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) A la amortización de los valores, por su valor contable, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar. Si la emisión no se imputó al presupuesto, se cargará, por su valor contable, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el efectivo de la emisión, y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la diferencia entre el valor de reembolso y el efectivo de la emisión.

Simultáneamente, la diferencia que, en caso de amortización anticipada, pueda existir entre el valor de reembolso y el valor contable se cargará a la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado», o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado», según su signo.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

5001. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las obligaciones y bonos que en el momento de su emisión se hayan clasificado, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», en la categoría de «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

a) Se abonará:

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o con cargo a la cuenta

430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la emisión tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará, al reembolso de los valores, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar.

Si la emisión no se imputó al presupuesto, se cargará, por el importe a reembolsar, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el efectivo de la emisión, y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la diferencia entre el valor de reembolso y el efectivo de la emisión.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Se abonará o se cargará con cargo o abono, respectivamente, a la subcuenta 6642, «Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y a la subcuenta 7642, «Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», por la variación que se produzca en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a los intereses devengados y a las diferencias de cambio.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de estas cuentas es análogo al señalado para las subcuentas 5000, «Obligaciones y bonos al coste amortizado», y 5001, «Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados», respectivamente.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Recoge el importe de los intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio con vencimiento en el siguiente, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

b) Se cargará, al vencimiento de los intereses y en la cancelación anticipada, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», ó se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación o cancelación.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

513. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

514. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

515. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

516. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

5160. Deudas representadas en valores negociables al coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5161. Deudas representadas en valores negociables a valor razonable con cambios en resultados, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

517. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

518. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo».

La parte de las deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto, de las cuentas correspondientes del subgrupo 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.

Las contraídas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 520, «Deudas a corto plazo con entidades de crédito», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 523, «Proveedores de inmovilizado a corto plazo».

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Deudas con vencimiento no superior a un año con entidades del grupo, multigrupo y asociadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros, en los términos recogidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

Su movimiento es análogo al de la cuenta 524, «Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo».

513. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 510, «Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas».

514. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 528, «Intereses a corto plazo de otras deudas», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

515. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones».

516. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

Deudas contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por empréstitos y otras emisiones análogas emitidas por la entidad, con vencimiento no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 500, «Obligaciones y bonos a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

517. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 560, «Fianzas recibidas a corto plazo».

518. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 561, «Depósitos recibidos a corto plazo».

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

521. Deudas a corto plazo.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

528. Intereses a corto plazo de otras deudas.

Financiación ajena no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

La parte de los pasivos a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) A la formalización de la deuda, por el importe recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles que no se hayan deducido del efectivo recibido en la emisión, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la amortización tuviera que imputarse al presupuesto.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», ó 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

521. Deudas a corto plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 520, «Deudas a corto plazo con entidades de crédito».

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades percibidas con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará:

b.1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

b.2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono, generalmente, de su saldo a las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», ó 942, «Ingresos de subvenciones

para la financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo a la cuenta 662, «Intereses de deudas», a través de la divisionaria que corresponda.

b) Se cargará por el importe cancelado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de reconocimiento y valoración.

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662, «Intereses de deudas».

b) Se cargará por la cancelación total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos

equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, cuando según la norma de reconocimiento y valoración nº 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable e imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico-patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», y 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», respectivamente.

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

Intereses a pagar a corto plazo por operaciones de permuta financiera designados instrumentos de cobertura.

a) Se abonará, con cargo a la subcuenta 6628, «Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura», por el importe devengado durante el ejercicio.

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5266, utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento en el siguiente, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», ó se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación.

528. Intereses a corto plazo de otras deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deben ser registrados en la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito», utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.

530. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5301. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo.

5302. Participaciones a corto plazo en sociedades controladas conjuntamente.

5303. Participaciones a corto plazo en otras sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5310. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.

5311. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.

5312. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados.

532. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

539 Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo. También se incluirán las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas entidades.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

La parte de las inversiones a largo plazo, con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en el corto plazo deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en el corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

530. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que se vayan a extinguir en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias:

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

a.2) Cuando el importe recuperable sea superior al valor contable y existan ajustes valorativos por reducciones de valor previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociadas, por la diferencia entre ambos valores con el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con abono a la cuenta 991, «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 539, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por el importe del deterioro, hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, que tienen vencimiento o se esperan liquidar en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de cada divisionaria es análogo al de su correspondiente divisionaria de la cuenta 541, «Valores representativos de deuda a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

532. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos, distintos de los que deban figurar en el grupo 4, «Acreedores y deudores», incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, así como las subvenciones reintegrables concedidas con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 542, «Créditos a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda y de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de las cuentas 546, «Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda», y 547, «Intereses a corto plazo de créditos», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, cuya distribución ha sido acordada por la entidad del grupo, multigrupo o asociada a que corresponden.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 545, «Dividendo a cobrar», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 565, «Fianzas constituidas a corto plazo».

538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 566, «Depósitos constituidos a corto plazo».

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

54. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

5400. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.

5401. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados.

541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

5410. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento.

5411. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.

5412. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.

542. Créditos a corto plazo.

5420. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

5429. Otros créditos a corto plazo.

543. Activos por derivados financieros a corto plazo.

5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.

5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

544. Créditos a corto plazo al personal.

545. Dividendo a cobrar.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

548. Imposiciones a corto plazo.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

5490. De activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

5491. De activos financieros disponibles para la venta.

Inversiones financieras, cualquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año y no estén relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto aquellas que deban figurar en la cuenta 577, «Activos líquidos equivalentes al efectivo».

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

La parte de las inversiones a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año deberá figurar en el activo del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo».

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto, acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, de sociedades mercantiles, que se esperen enajenar o extinguir en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5400. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta que se esperen enajenar o extinguir en un plazo no superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su traspaso a corto plazo.

a.4) En caso de deterioro, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.5) Por la reversión del deterioro, con abono a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

Además, en el caso de participaciones valoradas al coste, se cargará la subcuenta 6651, «Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», o se abonará la subcuenta 7651, «Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6962, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable en fin de ejercicio y en la cancelación, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

5401. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

a) Se cargará, a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

b) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

c) Se abonará por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5410. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda que hayan sido clasificadas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 5411, «Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta».

a.5) Por la reclasificación desde la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, con abono a la subcuenta 5412, «Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados».

b) Se abonará:

b.1) Por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo, en caso de enajenación, se cargará la subcuenta 6650, «Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7650, «Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 5411, «Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

5411. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al ven-

miento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 5410, «Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento».

Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el coste amortizado de los valores, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

a.5) En el momento del registro del deterioro del valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 5410, «Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y la parte correspondiente a los intereses devengados.

5412. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda clasificadas en la categoría activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará:

b.1) Con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la enajenación o amortización de los valores.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento», con cargo a la subcuenta 5410, «Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», ó 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

542. Créditos a corto plazo.

Préstamos y otros créditos concedidos a terceros con vencimiento no superior a un año.

Se incluirán las subvenciones reintegrables.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a las cuentas de inmovilizado correspondientes, en el caso de créditos que deban figurar en la subcuenta 5420, «Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado».

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, al vencimiento o al reintegro total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de pérdidas por insolvencias.

543. Activos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas».

Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, cuando según la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable e imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», y 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», respectivamente.

5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

Intereses a cobrar a corto plazo por operaciones de permuta financiera designados instrumentos de cobertura.

a) Se cargará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con abono a la subcuenta 7628, «Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de intereses.

5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5436, «Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura», utilizando como contrapartida la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos», en lugar de la 7628, «Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura».

544. Créditos a corto plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542, «Créditos a corto plazo».

545. Dividendo a cobrar.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», cuya distribución ha sido acordada por la sociedad a que corresponden.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los dividendos acordados con vencimiento en ejercicio posterior.

a.2) La cuenta 760, «Ingresos de participaciones en el patrimonio neto», por el importe devengado.

b) Se abonará, al inicio del período de reparto de dividendos, o por el cobro de los mismos, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados con vencimiento en el ejercicio posterior.

a.2) La cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejercicio y en la cancelación anticipada.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de los intereses y a la enajenación o baja del activo de los valores.

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», ó se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», por las diferencias de cambio que se hayan producido hasta ese momento.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejercicio y en la cancelación anticipada, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de intereses y al reintegro o baja del activo del crédito.

548. Imposiciones a corto plazo.

Saldos en bancos e instituciones de crédito, formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año. También se incluirán, con el debido desarrollo en subcuentas, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de las imposiciones a plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la formalización, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará, a la recuperación o traspaso de los fondos, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de sociedades mercantiles, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las participaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio».

b) Se cargará, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», ó a la divisionaria correspondiente de la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio», por los saldos pendientes, cuando se enajenen participaciones no desembolsadas totalmente.

55. OTRAS CUENTAS FINANCIERAS.

550. Cuentas corrientes no bancarias.

554. Cobros pendientes de aplicación.

555. Pagos pendientes de aplicación.

556. Movimientos internos de tesorería.

557. Formalización.

558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.

5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.

5584. Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago.

5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.

5586. Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.

559. Otras partidas pendientes de aplicación.

Recoge otras cuentas financieras que no se clasifiquen en otros subgrupos.

550. Cuentas corrientes no bancarias.

Cuentas corrientes de efectivo mantenidas con persona natural o jurídica que no sea banco, banquero o institución de crédito, ni deudor o acreedor que deba figurar en el grupo 4 «Acreedores y deudores».

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», la suma de sus saldos deudores, y en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», la suma de sus saldos acreedores.

Se cargará por las remesas o entregas de fondos efectuadas por la entidad y se abonará por las recepciones de fondos a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

554. Cobros pendientes de aplicación.

Cuenta acreedora destinada a recoger los cobros que se producen en la entidad y que no son aplicables a sus conceptos definitivos por ser esta aplicación provisional un trámite previo para su posterior aplicación definitiva.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la realización de los cobros.

a.2) La cuenta 442, «Deudores por servicio de recaudación», por los cobros que se realicen en las entidades encargadas de la gestión de cobro, cuando se efectúe la contabilización de forma previa a la recepción de los fondos, de acuerdo con los procedimientos de gestión establecidos.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe de los reintegros imputables al Presupuesto de gastos cuando la normativa aplicable a la entidad contable así lo prevea. Este asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a la cuenta que corresponda en función de la naturaleza del cobro.

555. Pagos pendientes de aplicación.

Cuenta deudora que recoge los pagos realizados por la entidad cuando, excepcionalmente, se desconoce su origen, y en general, aquéllos que no pueden aplicarse definitivamente.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b) Se abonará, por la aplicación definitiva del pago, en el momento de obtener dicha información, con cargo a la cuenta a la que deba imputarse.

556. Movimientos internos de tesorería.

Recoge el traslado de fondos entre distintas cuentas de tesorería de la entidad sujeto de la contabilidad.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la salida de fondos de la tesorería.

b) Se abonará con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la entrada de los fondos procedentes de otras cuentas de tesorería.

Nota: La utilización de esta cuenta es opcional.

557. Formalización.

Cuenta destinada a recoger los cobros y pagos que se compensan sin existir movimiento real de efectivo.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por los cobros de dicha naturaleza, con abono a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

b) Se abonará, por los pagos de dicha naturaleza, con cargo a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

Su saldo será siempre cero.

Nota: La utilización de esta cuenta es opcional.

558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Recoge la situación y los movimientos de los fondos librados para pagos a justificar y anticipos de caja fija, a favor de cajeros pagadores integrados orgánicamente en la entidad contable.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.

Recoge los fondos para pagos a justificar que hayan sido utilizados y de los que se encuentre pendiente de aprobar la correspondiente cuenta justificativa.

Su movimiento es el siguiente en función de la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo a los libramientos a justificar:

a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a las subcuentas 5708, «Caja. Pagos a justificar», o 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», según corresponda.

b) Se abonará, una vez aprobada la cuenta justificativa, con cargo a la cuenta representativa del gasto realizado, o a la subcuenta 5586, «Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», en caso de gastos que ya se hubieran reconocido.

Su saldo deudor, recoge el importe de los pagos realizados con fondos librados a justificar cuya cuenta justificativa se encuentre pendiente de aprobación.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y al menos a fin de ejercicio el saldo de la tesorería para pagos a justificar, esta cuenta sólo se moverá en las fechas de regularización de dicho saldo:

a) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a la subcuenta 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», al final de cada periodo de regularización, por la diferencia entre el saldo contable de la subcuenta 5750 a dicha fecha y el saldo real de las cuentas corrientes que representa esta última en la misma fecha.

b) Cuando la entidad utilice además caja de efectivo para pagos a justificar, se realizará simultáneamente la siguiente anotación:

Se cargará o abonará con abono o cargo respectivamente a la subcuenta 5708, «Caja. Pagos a justificar», al final de cada periodo de regularización, por la diferencia entre el saldo contable de la subcuenta 5708 a dicha fecha y las existencias reales de efectivo para pagos a justificar.

Al final de cada periodo de regularización, y en cualquier caso, a fin de ejercicio, su saldo deudor recoge el importe de los fondos librados con el carácter de pagos a justificar que hayan sido utilizados y que se encuentren pendientes de justificar o de aprobar la cuenta justificativa correspondiente.

Nota: Cuando los procedimientos organizativos de la entidad lo aconsejen o cuando las cantidades depositadas en la caja de efectivo para pagos a justificar sean escasamente significativas, esta cuenta recogerá también el saldo existente en la mencionada caja a la fecha de regularización. En este caso la regularización de la situación de los fondos para pagos a justificar de la entidad se efectuará únicamente con la primera de las anotaciones contables previstas en el movimiento de esta cuenta en el punto 2.

5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.

Recoge el importe de los fondos del anticipo de caja fija utilizado y que se encuentra pendiente de justificación.

Su movimiento es el siguiente en función de la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo al anticipo de caja fija:

a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a las subcuentas 5709, «Caja. Anticipos de caja fija», o 5751, «Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», según corresponda.

b) Se abonará, a la reposición del anticipo de caja fija, con cargo a la cuenta representativa del gasto realizado o a la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», en caso de gastos que ya se hubiesen reconocido.

Su saldo deudor, recoge el importe de los pagos realizados con cargo al anticipo de caja fija que se encuentren pendientes de justificar.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y, al menos a fin de ejercicio, el saldo de la tesorería relativa al anticipo de caja fija, esta cuenta se moverá sólo en las fechas de regularización de dicho saldo:

a) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a la subcuenta 5751, «Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», al final de cada periodo de regularización, por la diferencia entre el saldo contable de la subcuenta 5751 a dicha fecha y el saldo real de las cuentas corrientes que representa esta última en la misma fecha.

b) Cuando la entidad utilice caja de efectivo para anticipos de caja fija, se realizará simultáneamente la siguiente anotación:

Se cargará o abonará con abono o cargo respectivamente a la subcuenta 5709, «Caja. Anticipos de caja fija», al final de cada periodo de regularización, por la diferencia entre el saldo contable de la subcuenta 5709 a dicha fecha y las existencias reales de efectivo para anticipos de caja fija.

Al final de cada periodo de regularización, y en cualquier caso, a fin de ejercicio, su saldo deudor recoge el importe de los fondos librados con cargo al anticipo de caja fija que hayan sido utilizados y que se encuentren pendientes de justificar.

Nota: Cuando los procedimientos organizativos de la entidad lo aconsejen o cuando las cantidades depositadas en la caja de efectivo para anticipos de caja fija sean escasamente significativas, esta cuenta recogerá también el saldo existente en la mencionada caja a la fecha de regularización. En este caso la regularización de la situación de los fondos del anticipo de caja fija de la entidad se efectuará únicamente con la primera de las anotaciones contables previstas en el movimiento de esta cuenta en el punto 2.

5584. Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago.

Recoge los libramientos presupuestarios expedidos de fondos a justificar que estén pendientes de pago.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondos con el carácter de pagos a justificar.

b) Se abonará, con cargo a la subcuenta 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», por los pagos realizados con cargo a la cuenta operativa.

Su saldo deudor recoge el importe de los libramientos expedidos para provisiones de fondos a justificar que no hayan sido hechos efectivos y por tanto, no se haya producido el ingreso de los mismos en la cuenta corriente restringida de pagos.

5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.

Recoge los libramientos expedidos para la reposición de anticipos de caja fija que estén pendientes de pago.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos para la reposición del anticipo de caja fija.

b) Se abonará, con cargo a la subcuenta 5751, «Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», por los pagos realizados con cargo a la cuenta operativa.

Su saldo deudor recoge el importe de los libramientos expedidos para la reposición de anticipos de caja fija que no hayan sido hechos efectivos y por tanto, no se haya producido el ingreso de los mismos en la cuenta corriente restringida de pagos.

5586. Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación.

Recoge los gastos y otras adquisiciones realizadas por los perceptores de fondos librados a justificar que a fin de ejercicio se encuentren pendientes de aprobación.

Su movimiento es el siguiente según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo a los libramientos a justificar:

a) Se abonará, por los gastos realizados pendientes de aprobar a fin de ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» o de balance representativas del gasto presupuestario realizado.

b) Se cargará, con abono a la subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», una vez aprobada la cuenta justificativa.

Su saldo, acreedor, recoge los gastos realizados con cargo a libramientos a justificar que se encuentren pendientes de aprobación.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y al menos a fin de ejercicio el saldo de la tesorería para pagos a justificar.

a) Se abonará, por los gastos realizados pendientes de aprobar a fin de ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» o de balance representativas del gasto presupuestario realizado.

b) Se cargará con abono a las cuentas de imputación que correspondas por los gastos y otras adquisiciones realizadas que estaban pendientes de aprobación al final del ejercicio anterior.

A fin de ejercicio, su saldo, acreedor, recoge los gastos realizados con cargo a libramientos a justificar que se encuentren pendientes de aprobación.

559. Otras partidas pendientes de aplicación.

Cuenta que recoge los cobros, cuando se desconoce su origen y si son o no presupuestarios y, en general, los que no pueden aplicarse definitivamente por causas distintas a las previstas en otras cuentas.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según proceda, por los cobros, cuya aplicación definitiva se desconoce.

b) Se cargará con abono a la cuenta a que debe imputarse el cobro, en el momento de obtener esta información, por la aplicación definitiva del mismo.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
- 567. Gastos financieros pagados por anticipado.
- 568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18, «Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo», y 26, «Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo».

- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará, a la cancelación, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»,

o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación fianzada que determine pérdidas en la fianza.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará, a la cancelación, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

567. Gastos financieros pagados por anticipado.

Gastos financieros pagados por la entidad que corresponden al ejercicio siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe VI, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66, «Gastos financieros», que hayan registrado los gastos financieros a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

Ingresos financieros cobrados por la entidad y que corresponden al ejercicio siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76, «Ingresos financieros», que hayan registrado los ingresos financieros a imputar al ejercicio posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

57. EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES.

- 570. Caja.
 - 5700. Caja.
 - 5708. Caja. Pagos a justificar.
 - 5709. Caja. Anticipos de caja fija.
- 571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.
- 573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.
- 575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.
 - 5750. Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar.
 - 5751. Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.
- 576. Bancos e instituciones de crédito. Otras cuentas restringidas de pagos.
 - 5760. Bancos e instituciones de crédito. Pago de nóminas.
 - 5761. Banco e instituciones de crédito. Otros pagos en firme.
- 577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».

570. Caja.

Disponibilidades de medios líquidos.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5700. Caja.

a) Se cargará, a la entrada de medios líquidos, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, a su salida, con cargo a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al pago.

5708. Caja. Pagos a justificar.

Disponibilidades líquidas destinadas a pagos a justificar.

Su movimiento es el siguiente en función de la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo a los libramientos a justificar:

a) Se cargará, generalmente, con abono a la subcuenta 5750, «Banco e instituciones de crédito. Pagos a justificar», por los fondos recibidos para pagos a justificar en efectivo.

b) Se abonará con cargo a la subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», por los pagos realizados.

Su saldo deudor recoge los fondos líquidos para pagos a justificar existentes en cajas de efectivo de dicha naturaleza.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y al menos a fin de ejercicio el saldo de la cuenta de tesorería correspondiente a pagos a justificar:

a) Se cargará o abonará, en el momento de la regularización de la situación de los fondos con abono o cargo a la subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», por la diferencia entre el saldo contable que presente la cuenta a dicha fecha y el saldo real de efectivo para pagos a justificar existente en la caja.

En esta segunda alternativa esta cuenta sólo se moverá en las fechas de regularización de dicho saldo.

El saldo deudor de esta cuenta después de su regularización y en todo caso a fin de ejercicio, recoge los fondos líquidos para pagos a justificar existentes en cajas de efectivo de dicha naturaleza.

5709. Caja. Anticipos de caja fija.

Disponibilidades líquidas para anticipos de caja fija.

Su movimiento es el siguiente en función de la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo al anticipo de caja fija:

a) Se cargará, generalmente, con abono a la subcuenta 5751, «Banco e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», por los fondos recibidos.

b) Se abonará con cargo a la subcuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», por los pagos realizados.

Su saldo deudor recoge los fondos líquidos para anticipos de caja fija existentes en cajas de efectivo de dicha naturaleza.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y al menos a fin de ejercicio el saldo de la cuenta de tesorería correspondiente a anticipos de caja fija:

a) Se cargará o abonará, en el momento de la regularización de la situación de los fondos con abono o cargo a la subcuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», por la diferencia entre el saldo contable que presente la cuenta a dicha fecha y el saldo real de efectivo para anticipos de caja fija existente en la caja.

En esta segunda alternativa esta cuenta solo se moverá en las fechas de regularización de dicho saldo.

El saldo deudor de esta cuenta después de su regularización y en todo caso a fin de ejercicio, recoge los fondos líquidos para anticipos de caja fija existentes en cajas de efectivo de dicha naturaleza.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.

Saldos a favor de la entidad en cuentas operativas, de disponibilidad inmediata, en bancos e instituciones de crédito.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por las entradas de efectivo o por las transferencias recibidas, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, por la disposición total o parcial del saldo, con cargo a las cuentas que hayan de servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que da lugar al pago.

573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de recaudación.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

- a) Se cargará, por las entradas de efectivo, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.
- b) Se abonará, por los trasposos realizados, con cargo a la cuenta que corresponda de este mismo subgrupo.

575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5750. Banco e instituciones de crédito. Pagos a justificar.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de pagos para la realización de pagos a justificar:

Su movimiento es el siguiente según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo a los libramientos a justificar:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago», por las entradas de fondos provenientes de la cuenta operativa por los libramientos expedidos a justificar.

a.2) La cuenta 400, «Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los reintegros de pagos a justificar que, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad, se deban aplicar a Presupuesto de gastos. Este asiento tiene signo negativo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», por los pagos realizados a los acreedores finales.

b.2) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los reintegros de las cantidades no invertidas de libramientos a justificar, cuando aquéllos se deban aplicar al presupuesto de ingresos.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y al menos a fin de ejercicio el saldo de la cuenta de tesorería correspondiente a pagos a justificar:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago», por las entradas de fondos provenientes de la cuenta operativa por los libramientos expedidos a justificar.

a.2) La cuenta 400, «Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los reintegros de pagos a justificar que, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad, se deban aplicar a Presupuesto de gastos. Este asiento tiene signo negativo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta representativa del gasto realizado, cuando se produzca la aprobación de las cuentas justificativas del libramiento a justificar.

b.2) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los reintegros de las cantidades no invertidas de libramientos a justificar, cuando aquéllos se deban aplicar al presupuesto de ingresos.

c) Se abonará o cargará al final de cada periodo de regularización, con cargo o abono, respectivamente a la subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», por la diferencia entre el saldo contable que presente a dicha ficha y el saldo real para pagos a justificar de la cuenta corriente de provisiones de fondos que representa. Esta operación tiene por objeto que el saldo contable de la subcuenta 5750, «Banco e instituciones de crédito. Pagos a justificar», después de la regularización represente los saldos para pagos a justificar a favor de la entidad en cuentas restringidas de provisiones de fondos.

5751. Banco e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.

Saldo a favor de la entidad en cuentas restringidas de pagos de anticipos de caja fija.

Su movimiento es el siguiente según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad registre de forma individualizada los pagos a terceros con cargo al anticipo de caja fija:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según se trate de traspasos de caja o cuentas operativas, por la provisión inicial de fondos a la «caja fija» o incrementos de la misma.

a.2) La subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago», por las entradas de fondos provenientes de las reposiciones de los anticipos de caja fija.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La subcuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», por los pagos realizados a los acreedores finales.

b.2) La cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», por los movimientos de fondos correspondientes a cancelaciones o disminuciones del anticipo de caja fija.

2. Cuando la entidad opte por regularizar periódicamente y al menos a fin de ejercicio, el saldo de la cuenta de tesorería correspondiente a anticipos de caja fija:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según se trate de traspasos de caja o cuentas operativas, por la provisión inicial de fondos a la «caja fija» o incrementos de la misma.

a.2) La subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago», por las entradas de fondos provenientes de las reposiciones de los anticipos de caja fija.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta representativa del gasto realizado, cuando se produzca la reposición del anticipo de caja fija.

b.2) La cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», por los movimientos de fondos correspondientes a cancelaciones o disminuciones del anticipo de caja fija.

c) Se abonará o cargará al final de cada periodo de regularización, con cargo o abono, respectivamente a la subcuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», por la diferencia entre el saldo contable que presente a dicha ficha y el saldo real para anticipos de caja fija de la cuenta corriente de provisiones de fondos que representa. Esta operación tiene por objeto que el saldo contable de la subcuenta 5751, «Banco e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», después de la regularización represente los saldos para anticipos de caja fija a favor de la entidad en cuentas restringidas de provisiones de fondos.

576. Bancos e instituciones de crédito. Otras cuentas restringidas de pagos.

Saldos a favor de la entidad contable en cuentas restringidas de pagos distintas de las de provisión de fondos, incluidas en la cuenta 575, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5760. Bancos e instituciones de crédito. Pago de nóminas.

Cuenta que recoge los saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas para pagos de nóminas.

El saldo de esta cuenta se regulariza con la periodicidad que determine la entidad contable y al menos a fin de ejercicio, mediante los siguientes asientos contables:

a) Se cargará, con abono a la subcuenta 4190, «Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar», por los saldos para pagos de nóminas pendientes de utilizar.

b) Se abonará de forma simultánea al registro anterior, con cargo a la misma subcuenta 4190, «Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar», por los saldos para pagos de nóminas que estaban pendientes de utilizar al final del periodo anterior.

Su saldo, deudor, recoge los fondos no utilizados para el pago de nóminas en el momento de la regularización.

5761. Bancos e instituciones de crédito. Otros pagos en firme.

Cuenta que recoge los saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas para la realización de pagos en firme distintos de los previstos en otras cuentas.

El saldo de esta cuenta se regulariza con la periodicidad que determine la entidad contable y al menos a fin de ejercicio, mediante los siguientes asientos contables:

a) Se cargará con abono a la subcuenta 4190, «Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar», por los saldos para pagos en firme pendientes de utilizar.

b) Se abonará de forma simultánea al registro anterior, con cargo a la misma subcuenta 4190, «Acreedores por pagos en firme pendientes de realizar», por los saldos para pagos en firme que estaban pendientes de utilizar al final del periodo anterior.

Su saldo, deudor, recoge los fondos para pagos en firme no utilizados en el momento de la regularización.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

Inversiones financieras de gran liquidez, que cumplan todas las condiciones siguientes:

– Se realizan con el objetivo de rentabilizar excedentes temporales de efectivo y forman parte de la gestión normal de la liquidez de la entidad.

- En el momento de su formalización tienen un vencimiento inferior a 3 meses.
- Son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo sin incurrir en penalizaciones significativas.
- Están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por su precio de adquisición, con abono, generalmente, a la cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará, por los intereses explícitos o implícitos devengados, con abono, generalmente, a la cuenta 769, «Otros ingresos financieros».

c) Se abonará por el importe recibido en el momento de la enajenación o liquidación de la inversión, con cargo, generalmente, a la cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

58. PROVISIONES A CORTO PLAZO.

582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.

583. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.

588. Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones.

589. Otras provisiones a corto plazo.

Recoge las provisiones incluidas en el subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo», cuya cancelación se prevea en el corto plazo, así como las provisiones que en el momento de su reconocimiento se espera tener que cancelar en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance en el epígrafe I, «Provisiones a corto plazo».

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo».

585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.

Recoge las devoluciones de impuestos y de otros ingresos que la entidad espera realizar en un plazo no superior a un año, respecto de las que existe incertidumbre sobre su importe exacto o sobre su vencimiento.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe estimado de las devoluciones de ingresos que la entidad debe realizar, con cargo a las cuentas correspondientes de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza».

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», en el momento en que se dicte el acuerdo de devolución de ingresos.

b.2) La subcuenta 7955, «Exceso de provisión para devolución de ingresos», por la diferencia positiva entre el importe de la provisión existente a fin de ejercicio anterior y los importes efectivamente devueltos con cargo a la misma.

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5940. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.

5941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

596. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

5970. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.

5971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Recoge las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos financieros incluidos en este grupo.

Se traspasará a este subgrupo el importe de las correcciones de valor por deterioro de las inversiones financieras a largo plazo, que figuran en el subgrupo 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», cuando dichas inversiones se traspasen a este grupo.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo corriente del balance la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a la subcuenta 6961, «Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La subcuenta 7961, «Reversión del deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La correspondiente cuenta del subgrupo 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6965, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La subcuenta 7965, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La divisionaria correspondiente de la cuenta 531, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos a corto plazo concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6970, «Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro o cuando se den de baja los saldos de los créditos correspondientes, con abono a la subcuenta 7970, «Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

596. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a corto plazo en entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6962, «Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades».

b) Se cargará con abono a la subcuenta 5400, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta», cuando se enajenen o den de baja las participaciones.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 594, «Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», utilizando como contrapartida las subcuentas 6966, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades», y 7966, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades».

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos a corto plazo concedidos a entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 595, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», utilizando como contrapartida las subcuentas 6971, «Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades», y 7971, «Reversión del deterioro de créditos a otras entidades».

GRUPO 6

Compras y gastos por naturaleza

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la entidad para revenderlos, bien sea sin alterar su forma o sustancia, o previa adaptación, transformación o construcción.

Comprende las cuentas destinadas a recoger, de acuerdo con su naturaleza o destino, los gastos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 60, «Compras», y 61, «Variación de existencias», son orientativas, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

En general todas las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio»; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia a los motivos de cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS.

600. Compras de mercaderías.

601. Compras de materias primas.

602. Compras de otros aprovisionamientos.

605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de mercaderías.

6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.

6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.

607. Trabajos realizados por otras entidades.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

6080. Devoluciones de compras de mercaderías.

6081. Devoluciones de compras de materias primas.

6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.

609. «Rappels» por compras.

6090. «Rappels» por compras de mercaderías.

6091. «Rappels» por compras de materias primas.

6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.

600/601/602/605/607 Compras de.../Trabajos realizados por otras entidades.

Recogen el aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes incluidos en los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos», destinados a la venta o a ser consumidos durante el ejercicio económico.

También recogen las adquisiciones de bienes incluidos en el subgrupo 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», cuando tales activos no se construyan directamente por la entidad gestora.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán, por el importe de las compras, a la recepción de la mercancía, o a su puesta en camino si se transporta por cuenta de la entidad, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», y 41, «Acreedores no presupuestarios».

En particular, la cuenta 607, «Trabajos realizados por otras entidades», se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

Descuentos y asimilados que le concedan a la entidad sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los descuentos y asimilados concedidos, por pronto pago, con cargo, generalmente, a la cuenta 405, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» o, en su caso, a la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento en las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de las compras que se devuelvan, y en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo, generalmente, a la cuenta 405, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» o, en su caso, a la cuenta 406, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». «Acreedores presupuestarios». Si las compras que se devuelven hubieran sido pagadas se abonará esta cuenta con cargo, generalmente, a la cuenta 435, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

609. «Rappels» por compras.

Descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad, por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los acreedores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

610. Variación de existencias de mercaderías.

611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos».

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos». El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos de investigación y desarrollo.

621. Arrendamientos y cánones.

6210. Terrenos y bienes naturales.

6211. Construcciones.

6212. Infraestructuras.

6213. Bienes del patrimonio histórico.

6214. Maquinaria, utillaje, instalaciones técnicas y otras instalaciones.

6215. Mobiliario.

6216. Equipos para procesos de información.

6217. Otro inmovilizado material.

6218. Cánones.

6219. Propiedad intelectual.

622. Reparaciones y conservación.

6220. Terrenos y bienes naturales.

6221. Construcciones.

- 6222. Infraestructuras.
- 6223. Bienes del patrimonio histórico.
- 6224. Maquinaria y utillaje.
- 6225. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 6226. Mobiliario.
- 6227. Equipos para procesos de información.
- 6228. Otro inmovilizado material.
- 6229. Inversiones inmobiliarias.
- 623. Servicios de profesionales independientes.
- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- 628. Suministros.
 - 6280. Energía eléctrica.
 - 6281. Agua.
 - 6282. Gas.
 - 6283. Combustibles.
 - 6289. Otros suministros.
- 629. Comunicaciones y otros servicios.
 - 6290. Material de oficina ordinario no inventariable.
 - 6291. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.
 - 6292. Limpieza y aseo.
 - 6293. Seguridad.
 - 6294. Dietas.
 - 6295. Locomoción.
 - 6296. Traslados.
 - 6297. Comunicaciones telefónicas.
 - 6298. Otras comunicaciones.
 - 6299. Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60, «Compras» o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras.

Las cuentas del subgrupo se cargarán con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», por el reconocimiento de la obligación.

620. Gastos de investigación y desarrollo.

Recoge, entre otros, los gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a empresas, universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica.

621. Arrendamientos y cánones.

Importe de los gastos, devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes, muebles e inmuebles, así como las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

622. Reparaciones y conservación.

En esta cuenta se contabilizarán los gastos de sostenimiento de los bienes contabilizados en el grupo 2, «Activo no corriente», siempre que sean por cuenta de la entidad.

623. Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad.

Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes.

Transportes a cargo de la entidad, realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros.

Cantidades devengadas por la entidad en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal, que deben contabilizarse dentro de la cuenta 642, «Cotizaciones sociales a cargo del empleador», cuando se trate de cuotas a los distintos regímenes de seguridad social, 643, «Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones», por el importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte y en la 644, «Otros gastos sociales», cuando lo sean por seguros sobre la vida, enfermedad, etc., contratados por la entidad con otras entidades.

626. Servicios bancarios y similares.

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Gastos de divulgación, edición, catálogos, repertorios y cualquier otro medio de propaganda y publicidad conducente a informar a los ciudadanos de los servicios de la entidad, campañas de divulgación, orientación y de fomento o promoción cultural, artística y comercial; las campañas informativas sobre gastos e ingresos públicos, emisión de deuda pública; seguridad vial; medicina preventiva y alimentación; y, en general, las que tiendan a propiciar el conocimiento y colaboración de los servicios públicos, a través de los diversos medios de comunicación social.

628. Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Comunicaciones y otros servicios.

Gastos de teléfono, télex, telégrafo y correos u otro medio de comunicación, así como aquellos gastos no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la entidad, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. TRIBUTOS.

630. Tributos de carácter local.

631. Tributos de carácter autonómico.

632. Tributos de carácter estatal.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

630/631/632. Tributos de carácter...

En estas cuentas se contabilizan los tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

Se cargarán con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», al reconocimiento de la obligación.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

Aumento de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

Recoge el importe de las diferencias negativas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de prorata.

Se cargará, por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Simultáneamente, se realizarán dos asientos consecutivos. Primero se cargará la cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, con abono a la cuenta 410 «Acreedores por IVA soportado». Este asiento es de signo negativo. En segundo lugar se cargará la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», con abono a la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado».

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

Disminución de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

Recoge el importe de las diferencias positivas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de la prorata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

Simultáneamente, se realizarán dos asientos consecutivos. Primero se cargará la cuenta 472, «Hacienda Pública IVA soportado», a través de sus divisionarias, con abono a la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado». En segundo lugar, se cargará la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

64. GASTOS DE PERSONAL Y PRESTACIONES SOCIALES.

- 640. Sueldos y salarios.
- 641. Indemnizaciones.
- 642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.
- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
- 644. Otros gastos sociales.
 - 6440. Formación y perfeccionamiento del personal.
 - 6441. Acción Social.
 - 6442. Seguros.
 - 6449. Otros.
- 645. Prestaciones sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio y los demás gastos de carácter social del personal dependiente de la misma.

Las cuentas de este subgrupo se cargarán, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el reconocimiento de la obligación.

- 640. Sueldos y salarios.

Remuneraciones fijas y eventuales satisfechas al personal que preste sus servicios en la entidad.

- 641. Indemnizaciones.

Cantidades que se entregan al personal de la entidad para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

- 642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

Recoge las aportaciones de la entidad, sujeto de la contabilidad, a los distintos regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio.

- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

Importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte, en relación con el personal de la entidad.

- 644. Otros gastos sociales.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente, por la entidad.

- 645. Prestaciones sociales.

Recoge las pensiones de jubilación y supervivencia que, con arreglo a la legislación correspondiente, causan en su favor o en el de sus familiares los funcionarios, así como las pensiones excepcionales entregadas a título personal, y haberes de exceden-

tes forzosos, y en general, aquellas prestaciones que satisface la entidad, siempre que no se consideren remuneraciones al personal.

Las pensiones a personas que no son consecuencia de prestaciones previas de los beneficiarios, se imputarán a la cuenta 650, «Transferencias».

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

650. Transferencias.

6500. De la entidad o entidades propietarias.

6501. Del resto de entidades.

651. Subvenciones.

6510. De la entidad o entidades propietarias.

6511. Del resto de entidades.

650. Transferencias.

Las que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», en el momento que la transferencia sea vencida, líquida y exigible.

a.2) La cuenta que corresponda según la naturaleza del bien que se entrega, en el caso de transferencias en especie.

651. Subvenciones.

Las que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, 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.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 650, «Transferencias».

66. GASTOS FINANCIEROS.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

662. Intereses de deudas.

6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.

6626. Intereses de otras deudas.

6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6631. Intereses de deudas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 66459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 6646. Pérdidas en otros derivados financieros.
- 665. Pérdidas en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.
 - 6650. Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado.
 - 6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste.
 - 6655. Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado.
- 666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
 - 6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
- 667. Pérdidas de créditos incobrables.
 - 6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6671. Con otras entidades.
- 668. Diferencias negativas de cambio.

669. Otros gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14, «Provisiones a largo plazo», y 58, «Provisiones a corto plazo».

661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio, correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos los intereses que correspondan a la imputación, según el método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

a) Se cargará:

a.1) Al devengo de los intereses con abono a cuentas del subgrupo 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», o del subgrupo 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo».

En caso de que la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda fuese negativa, el asiento será el inverso.

a.2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

662. Intereses de deudas.

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses.

Funcionará a través de sus divisionarias.

a) Se cargará:

a.1) Al devengo de los intereses con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», y 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

a.2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio, correspondientes a deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses.

Funcionará a través de sus divisionarias.

a) Se cargará:

a.1) Al devengo de los intereses con abono a cuentas de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

a.2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de todos los instrumentos financieros clasificados en las categorías de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, activos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros clasificados en esta categoría con abono a la subcuenta 5401, «Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados».

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1 de la norma de valoración 10.^a «Coberturas contables», se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos cubiertos con abono a la cuenta representativa de dichos activos.

6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros clasificados en esta categoría, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se cargará por el incremento en el valor razonable de los pasivos financieros clasificados en esta categoría con abono a la correspondiente cuenta del pasivo.

6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

66451/66452/66453/66454. De coberturas de...

Se cargarán:

a) Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», o 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe negativo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la subcuenta 9110, «Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial».

66459. De transacciones previstas que no se produzcan.

Se cargará con abono a la subcuenta 9110, «Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial», por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe negativo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, cuando la entidad no espere que tenga lugar la transacción prevista cubierta.

6646. Pérdidas en otros derivados financieros.

Se cargará por la disminución en el valor razonable del derivado financiero con abono a las subcuentas 1761, «Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo», 2531, «Activos por otros derivados financieros a largo plazo», 5261, «Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo» o 5431, «Activos por otros derivados financieros a corto plazo».

665. Pérdidas en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas valorados al coste amortizado o al coste cuando se trate de activos financieros disponibles para la venta para los que no se puede determinar un valor razonable fiable, excepto las pérdidas de créditos que deban figurar en la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo», 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos» y 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto las que deban registrarse en la cuenta 664, «Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

667. Pérdidas de créditos incobrables.

Pérdidas producidas por insolvencias firmes y por prescripción de créditos concedidos y de otros derechos de cobro.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida con abono a la cuenta representativa del crédito o derecho de cobro o, en el caso de pérdidas de derechos de cobro presupuestarios, la cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente» o a la cuenta

439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», a través de sus correspondientes divisionarias, según proceda.

668. Diferencias negativas de cambio.

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se cargará con abono a las cuentas representativas de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, por el importe de las diferencias negativas calculadas al cierre del ejercicio o en el momento de su baja en cuentas, enajenación o cancelación.

669. Otros gastos financieros.

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se cargará, por el importe de los gastos incurridos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA Y GASTOS EXCEPCIONALES.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

678. Gastos excepcionales.

670/671/672/674. Pérdidas procedentes de...

Pérdidas producidas en general por la enajenación del inmovilizado intangible, material, las inversiones inmobiliarias, y los activos en estado de venta, o por la baja en inventario total o parcial como consecuencia de pérdidas por depreciaciones irreversibles de dichos activos o con motivo de las reclasificaciones que se realicen entre ellos.

Se cargarán, por la pérdida producida, con abono a las cuentas de los subgrupos 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta» que correspondan.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

Se cargará, por la pérdida producida, con abono a la cuenta correspondiente según la naturaleza de la disminución.

678. Gastos excepcionales.

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», ni del grupo 8, «Gastos imputados al patrimonio neto».

A título enunciativo se indican los siguientes: sanciones y multas, los producidos por inundaciones y otros accidentes, incendios, indemnizaciones a terceros, pérdida o reducción de fianzas constituidas etc.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará, por el importe de los gastos excepcionales, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza de los mismos.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

- 680. Amortización del inmovilizado intangible.
 - 6800. Amortización de inversión en investigación.
 - 6801. Amortización de inversión en desarrollo.
 - 6803. Amortización de propiedad industrial e intelectual.
 - 6806. Amortización de aplicaciones informáticas.
 - 6807. Amortización de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 6809. Amortización de otro inmovilizado intangible.
 - 681. Amortización del inmovilizado material.
 - 6810. Amortización de terrenos y bienes naturales.
 - 6811. Amortización de construcciones.
 - 6812. Amortización de infraestructuras.
 - 6813. Amortización de bienes del patrimonio histórico.
 - 6814. Amortización de maquinaria y utillaje.
 - 6815. Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6816. Amortización de mobiliario.
 - 6817. Amortización de equipos para procesos de información.
 - 6818. Amortización de elementos de transporte.
 - 6819. Amortización de otro inmovilizado material.
 - 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.
 - 6820. Amortización de inversiones en terrenos.
 - 6821. Amortización de inversiones en construcciones.
- 680/681/682. Amortización de...

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material por su utilización y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán, por la dotación del ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 28, «Amortización acumulada del inmovilizado».

69. PERDIDAS POR DETERIORO.

- 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
 - 6903. Pérdidas por deterioro de propiedad industrial e intelectual.
 - 6906. Pérdidas por deterioro de aplicaciones informáticas.
 - 6907. Pérdidas por deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 6909. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible.

- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
 - 6910. Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales.
 - 6911. Pérdidas por deterioro de construcciones.
 - 6912. Pérdidas por deterioro de infraestructuras.
 - 6913. Pérdidas por deterioro de bienes del patrimonio histórico.
 - 6914. Pérdidas por deterioro de maquinaria y utillaje.
 - 6915. Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6916. Pérdidas por deterioro de mobiliario.
 - 6917. Pérdidas por deterioro de equipos para proceso de información.
 - 6918. Pérdidas por deterioro de elementos de transporte.
 - 6919. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado material.
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
 - 6920. Pérdidas por deterioro de inversiones en terrenos.
 - 6921. Pérdidas por deterioro de inversiones en construcciones.
- 693. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías.
 - 6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
 - 6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
 - 6937. Pérdidas por deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 6938. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta.
- 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.
 - 6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades.
 - 6965. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6966. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos.
 - 6970. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6971. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.

690/691/692. Pérdidas por deterioro de...

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible, en el material y en las inversiones inmobiliarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, «Deterioro de valor del inmovilizado intangible», 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias», respectivamente.

693. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias.

La definición y movimiento de todas las divisionarias salvo la subcuenta 6938, «Pérdida por deterioro de activos en estado de venta», son los siguientes:

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39, «Deterioro de valor de las existencias y otros activos en estado de venta».

La definición y el movimiento de la subcuenta 6938, «Pérdida por deterioro de activos en estado de venta», es el siguiente:

Recoge la corrección valorativa por deterioro de carácter reversible de los activos en estado de venta.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a la cuenta 398, «Deterioro de activos en estado de venta».

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.

Corrección valorativa por deterioro del valor de participaciones en el patrimonio neto y de valores representativos de deuda.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», y con abono a la cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», y a la subcuenta 5400, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta», en caso de deterioro de activos financieros disponibles para la venta.

697. Pérdidas por deterioro de créditos.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 54, «Inversiones financieras a corto plazo» y del grupo 4, «Acreedores y deudores».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo» o a la cuenta 490 «Deterioro de valor de créditos», según corresponda.

Nota: Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos», la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

GRUPO 7

Ventas e ingresos por naturaleza

Comprende los recursos procedentes de la capacidad impositiva de la entidad y de los rendimientos del ejercicio de su actividad, así como, otros ingresos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 70, «Ventas e ingresos por activos adquiridos o construidos para otras entidades», y 71, «Variación de existencias», son orientativas, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

En general, todas las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», se cargan, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio»; por ello al exponer el juego de las sucesivas del grupo sólo se hará referencia a los motivos de abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

Las anulaciones de derechos de cobro presupuestarios con origen en ingresos recogidos en cuentas de este grupo se registrarán mediante un cargo a la cuenta que corresponda del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente». Asimismo los acuerdos de devolución de ingresos presupuestarios con origen en ingresos recogidos en cuentas de este grupo se registrarán mediante un cargo a la cuenta que corresponda del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», en el momento en el que se dicte el acuerdo de devolución.

70. VENTAS E INGRESOS POR ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.

- 700. Ventas de mercaderías.
- 701. Ventas de productos terminados.
- 702. Ventas de productos semiterminados.
- 703. Ventas de subproductos y residuos.
- 704. Ventas de envases y embalajes.
- 705. Prestaciones de servicios.
- 706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
 - 7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.
 - 7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.
 - 7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.
 - 7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.
 - 7064. Descuentos sobre ventas por pronto pago de envases y embalajes.

- 707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.
 - 7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
 - 7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
 - 7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
 - 7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
 - 7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
 - 7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
- 709. «Rappels» sobre ventas.
 - 7090. «Rappels» sobre ventas de mercaderías.
 - 7091. «Rappels» sobre productos terminados.
 - 7092. «Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.
 - 7093. «Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.
 - 7094. «Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.

700/701/702/703/704. Ventas de...

Transacciones, con salida o entrega de los bienes objeto de tráfico de la entidad, sujeto de la contabilidad, mediante precio.

Se abonarán, por el importe de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios».

705. Prestaciones de servicios.

Recoge los ingresos derivados de la prestación de servicios en régimen de derecho privado, excluyéndose, por tanto, aquéllos cuya contraprestación esté constituida por una tasa o un precio público, que figurarán en el subgrupo 74, «Tasas, precios públicos y contribuciones especiales».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 700, «Ventas de mercaderías».

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus deudores por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a las cuentas 435, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente», o en su caso, 436, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados».

b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Recoge los ingresos derivados de la construcción o adquisición de activos para otras entidades. Incluye tanto los derivados de aquellas obras construidas por la enti-

dad cuyo ingreso se impute al resultado del ejercicio en función del grado de avance de las mismas, como de aquéllas que deban imputarse en el ejercicio en que se entreguen a la entidad destinataria. Asimismo incluye los derivados de los activos adquiridos para otras entidades.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.

Recoge los ingresos derivados de la construcción de activos para otras entidades cuando su imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial se efectúe en función del grado de avance de la misma.

Se abonará por los ingresos relacionados con el contrato con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», la cuenta 446, «Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar», o la cuenta 416, «Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades», según proceda, al menos al final de cada ejercicio.

7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Recoge los ingresos derivados de la construcción de activos para otras entidades cuando su imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial se efectúe en el momento en el que la entidad destinataria de los activos asuma los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, generalmente, en el momento de su entrega. Se incluyen los ingresos derivados de la adquisición de activos para otras entidades.

Se abonará por los ingresos relacionados con el contrato con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o la cuenta 416, «Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades», cuando se hayan recibido anticipos para la construcción o adquisición de los activos.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

Remesas devueltas por deudores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de las ventas devueltas y en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a la cuenta 435, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente», o en su caso, a la cuenta 436, «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Si las ventas devueltas hubieran sido cobradas, se cargará esta cuenta con abono, generalmente, a la cuenta 405, «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente».

b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

709. «Rappels» sobre ventas.

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los deudores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presu-puestarios».

b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

710. Variación de existencias de producción en curso.

711. Variación de existencias de productos semiterminados.

712. Variación de existencias de productos terminados.

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recupe-rados.

717. Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

710/711/712/713/717. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 33, «Producción en curso», 34, «Productos semiterminados», 35, «Productos terminados», 36, «Subpro-ductos, residuos y materiales recuperados», y 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades».

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los citados subgrupos 33, «Producción en curso», 34, «Productos semiterminados», 35, «Produc-tos terminados», 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados», y 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades». El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

72. IMPUESTOS DIRECTOS Y COTIZACIONES SOCIALES.

720. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

721. Impuesto sobre sociedades.

722. Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

723. Impuesto sobre el patrimonio.

724. Impuesto sobre bienes inmuebles.

725. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

726. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

727. Impuesto sobre actividades económicas.

728. Otros impuestos.

729. Cotizaciones sociales.

Este subgrupo recoge todo tipo de ingresos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta, así

como las cotizaciones obligatorias a los sistemas de seguridad social de los que sea titular la entidad.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

a) Se abonarán, por el importe de los impuestos liquidados o las cotizaciones sociales liquidadas, con cargo a la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y por las devengadas, en su caso, a la cuenta 445, «Impuestos devengados pendientes de liquidar».

b) Se cargarán con abono a la cuenta 585, «Provisión a corto plazo para devolución de ingresos», al cierre del ejercicio, por las devoluciones previstas no reconocidas.

720 /.../ 727. Impuesto sobre...

Cada una de estas cuentas recoge el impuesto a que se refiere su denominación.

728. Otros impuestos.

Recoge otros impuestos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo. A título de ejemplo se pueden citar los recargos sobre impuestos incluidos en este subgrupo.

729. Cotizaciones sociales.

Ingresos que se produzcan en la entidad, sujeto de la contabilidad, para financiar las prestaciones sociales.

73. IMPUESTOS INDIRECTOS.

730. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

731. Impuestos sobre el valor añadido.

7310. Impuesto sobre el valor añadido.

7311. Impuesto general indirecto canario.

732. Impuestos especiales.

733. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

734. Impuestos sobre tráfico exterior.

739. Otros impuestos.

Se incluirán en este subgrupo todo tipo de ingresos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la circulación de los bienes o el gasto.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

a) Se abonarán, por el importe de los impuestos devengados, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargarán con abono a la cuenta 585, «Provisión a corto plazo para devolución de ingresos», al cierre del ejercicio, por las devoluciones previstas no reconocidas.

730 /.../734. Impuestos...

Cada una de estas cuentas recoge el impuesto al que se refiere su denominación.

739. Otros impuestos.

Recoge otros impuestos indirectos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo. A título de ejemplo se pueden citar los recargos sobre impuestos indirectos.

74. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.

742. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

744. Contribuciones especiales.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

Se abonarán, por el importe de la tasa, precio público o contribución especial, según proceda, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

Ingresos de derecho público y de carácter tributario que se exigen como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades por la entidad.

741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.

Ingresos de derecho público que se exigen como consecuencia de entregas de bienes asociadas a determinadas prestaciones de servicios y las prestaciones de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público que no tengan el carácter tributario de tasa.

742. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Ingresos de derecho público y de carácter tributario que se exigen como consecuencia de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

744. Contribuciones especiales.

Ingresos de derecho público derivados de la realización por la entidad de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

750. Transferencias.

7500. De la entidad o entidades propietarias.

7501. Del resto de entidades.

751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.

7510. De la entidad o entidades propietarias.

7511. Del resto de entidades.

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

7520. De la entidad o entidades propietarias.

7521. Del resto de entidades.

753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio.

7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.

75300. De la entidad o entidades propietarias.

75301. Del resto de entidades.

7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.

75310. De la entidad o entidades propietarias.

75311. Del resto de entidades.

754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.

7540. De la entidad o entidades propietarias.

7541. Del resto de entidades.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

7550. De la entidad o entidades propietarias.

7551. Del resto de entidades.

756. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.

7560. De la entidad o entidades propietarias.

7561. Del resto de entidades.

Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por transferencias y subvenciones recibidas.

Las cuentas de este subgrupo funcionarán a través de sus divisionarias.

750. Transferencias.

Fondos o bienes recibidos por la entidad, sin contraprestación directa por su parte, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Se abonará con cargo a:

a.1) Generalmente, la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en el momento que la transferencia sea vencida, líquida y exigible.

a.2) La cuenta que corresponda según la naturaleza del bien que se reciba, en el caso de transferencias en especie.

751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.

Fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones corrientes concretas y específicas devengadas en el ejercicio. Dentro de ellas se incluyen las subvenciones concedidas a la entidad para asegurar una rentabilidad mínima o para financiar gastos del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 750, «Transferencias».

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

Recoge las recibidas por la entidad para la cancelación en el ejercicio de deudas que no spongan una financiación específica de un elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará con cargo a:

a.1) Generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en el momento que la subvención sea vencida, líquida y exigible.

a.2) La cuenta representativa de la deuda que corresponda, en el caso de asunción de deudas por otras entidades.

753. Subvenciones para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio.

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención por la amortización del inmovilizado no financiero, con cargo a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención por la enajenación o baja del activo, con cargo a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

754/756. Subvenciones para...imputadas al ejercicio.

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos y de operaciones financieras.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención, con cargo a la cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», u 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», en función de su destino.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

Fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones financieras concretas y específicas devengadas en el ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 750, «Transferencias».

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos.

- 7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
 - 7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 76454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 76459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 7646. Beneficios en otros derivados financieros.
- 765. Beneficios en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.
 - 7650. Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado.
 - 7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste.
 - 7655. Beneficios en pasivos financieros al coste amortizado.
- 766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
 - 7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 769. Otros ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

Ingresos a favor de la entidad, devengados en el ejercicio, procedentes de participaciones en el patrimonio neto de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas.

Se abonará, por el importe de los dividendos a percibir, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los dividendos con vencimiento en el ejercicio, y a la cuenta 545, «Dividendo a cobrar», por los dividendos con vencimiento en ejercicio posterior.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

Intereses de valores representativos de deuda de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, devengados a favor de la entidad en el ejercicio, incluidos los intereses que correspondan a la imputación, según el método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al devengo de los intereses, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», o 54, «Inversiones financieras a largo plazo», según proceda.

a.2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a las cuentas 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», respectivamente, por la imputación a lo largo de la vida residual de los valores, según el método del tipo de interés efectivo, de las variaciones de valor reconocidas en el patrimonio neto hasta el momento de su reclasificación a inversión mantenida hasta el vencimiento.

762. Ingresos de créditos.

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas devengados en el ejercicio.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará, al devengo de los intereses, con cargo a las cuentas 257, «Intereses a largo plazo de créditos», 544, «Créditos a corto plazo al personal», o 547, «Intereses a corto plazo de créditos», según proceda y a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio.

763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Ingresos a favor de la entidad devengados en el ejercicio, provenientes de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de cada divisionaria es análogo al de su correspondiente para entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, utilizando como contrapartida las cuentas de los subgrupos 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de todos los instrumentos financieros clasificados en las categorías de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, activos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros con cargo a la subcuenta 5401, «Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados».

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1. de la norma de reconocimiento y valoración 10ª «Coberturas contables», se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos cubiertos con cargo a la cuenta representativa de dichos activos.

7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Se abonará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se abonará por disminución en el valor razonable de los pasivos financieros con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

76451/76452/76453/76454. De coberturas de...

Se abonarán:

a) Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Por la transferencia a la cuenta del resultado económico-patrimonial del importe positivo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la subcuenta 8110, «Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial».

76459. De transacciones previstas que no se produzcan.

Se abonará con cargo a la subcuenta 8110, «Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial», por la transferencia a la

cuenta del resultado económico patrimonial del importe positivo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, cuando la entidad no espere que tenga lugar la transacción prevista cubierta.

7646. Beneficios en otros derivados financieros.

Se abonará por el aumento en el valor razonable del derivado financiero con cargo a las subcuentas 1761, «Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo», 2531, «Activos por otros derivados financieros a largo plazo», 5261, «Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo», ó 5431, «Activos por otros derivados financieros a corto plazo».

765. Beneficios en instrumentos financieros al coste amortizado o al coste.

Beneficios producidos por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas valorados al coste amortizado o al coste, cuando para los activos financieros disponibles para la venta no se pueda determinar su valor razonable.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el beneficio producido, con cargo a cuentas de los subgrupos 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo», 52, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», y 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Beneficios producidos por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto las que deban registrarse en la cuenta 764, «Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el beneficio producido, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

768. Diferencias positivas de cambio.

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se abonará con cargo a las cuentas representativas de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, por el importe de las diferencias positivas calculadas al cierre del ejercicio o en el momento de su baja en cuentas, enajenación o cancelación.

769. Otros ingresos financieros.

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. Se pueden citar, entre otros, comisión por avales y seguros en operaciones financieras con el exterior, intereses de demora por todos los conceptos, intereses de cuentas corrientes bancarias abiertas en instituciones de crédito, los recargos del periodo ejecutivo, así como los de declaración extemporánea.

Se abonará, por el importe de los ingresos devengados, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

773. Reintegros.

774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.

776. Ingresos por arrendamientos.

777. Otros ingresos.

778. Ingresos excepcionales.

770/771/772/774. Beneficios procedentes del...

Beneficios producidos, en general, en la enajenación de inmovilizado intangible, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta, o con motivo de las reclasificaciones que se produzcan entre ellos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán con cargo a:

a.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el beneficio obtenido en la enajenación.

a.2) Las cuentas de los subgrupos 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta», en el momento de la reclasificación.

773. Reintegros.

Recoge el importe de los reintegros de pagos derivados de gastos económicos que tengan poca importancia relativa y que, de acuerdo con la normativa aplicable, se deban imputar al presupuesto de ingresos de la entidad.

Aquellos reintegros que tengan importancia relativa se registrarán en la correspondiente cuenta de gastos por naturaleza, salvo los derivados de errores producidos en ejercicios anteriores que se registrarán en la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos presupuestarios, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

776. Ingresos por arrendamientos.

Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles cedidos para el uso o disposición de terceros.

Comprende, también, los derivados de todo tipo de concesiones y aprovechamientos especiales que la entidad pueda percibir. No se incluyen aquí los ingresos producidos por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, recogidos en la cuenta 742, «Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 773, «Reintegros».

777. Otros ingresos.

Ingresos no financieros, no recogidos en otras cuentas, devengados por la entidad. A título de ejemplo se pueden citar: los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a terceros, recursos eventuales de todos los ramos, multas y sanciones, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 773, «Reintegros».

778. Ingresos excepcionales.

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», ni del grupo 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto».

Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes, los derivados de la prescripción de obligaciones así como los derivados de la reversión de activos entregados en subvención o de la reversión anticipada de activos cedidos en uso de forma gratuita, por incumplimiento de condiciones por parte del beneficiario.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos, con cargo a la cuenta que corresponda en función del origen de los mismos.

78. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.

780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.

783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

784. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.

786. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

787. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Las cuentas de este subgrupo recogen el coste de los trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan.

También recogen el coste de los trabajos realizados, mediante encargo, por otros entes públicos o privados para inversiones en investigación y desarrollo.

Durante el ejercicio los gastos que se originen por la ejecución de dichos trabajos se cargarán a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», con abono a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

Contrapartida de gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

Se abonará, por el importe anual de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo.

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

784. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

Contrapartida de gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.

Contrapartida de los gastos financieros imputados al inmovilizado material.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

786. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

Contrapartida de los gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

787. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Contrapartida de los gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

7903. Reversión del deterioro de propiedad industrial e intelectual.

7906. Reversión del deterioro de aplicaciones informáticas.

7907. Reversión del deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

- 7909. Reversión del deterioro de otro inmovilizado intangible.
- 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.
 - 7910. Reversión del deterioro de terrenos y bienes naturales.
 - 7911. Reversión del deterioro de construcciones.
 - 7912. Reversión del deterioro de infraestructuras.
 - 7913. Reversión del deterioro de bienes del patrimonio histórico.
 - 7914. Reversión del deterioro de maquinaria y utillaje.
 - 7915. Reversión del deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 7916. Reversión del deterioro de mobiliario.
 - 7917. Reversión del deterioro de equipos para procesos de información.
 - 7918. Reversión del deterioro de elementos de transporte.
 - 7919. Reversión del deterioro de otro inmovilizado material.
- 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
 - 7920. Reversión del deterioro de terrenos.
 - 7921. Reversión del deterioro de construcciones.
- 793. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 7931. Reversión del deterioro de mercaderías.
 - 7932. Reversión del deterioro de materias primas.
 - 7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.
 - 7937. Reversión del deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
 - 7938. Reversión del deterioro de activos en estado de venta.
- 795. Exceso de provisiones.
 - 7952. Exceso de provisión para responsabilidades.
 - 7953. Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.
 - 7955. Exceso de provisión para devolución de ingresos.
 - 7958. Exceso de provisión para transferencias y subvenciones.
 - 7959. Exceso de otras provisiones.
- 796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.
 - 7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.

797. Reversión del deterioro de créditos.

7970. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7971. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades.

799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible, del material y de las inversiones inmobiliarias, hasta el importe de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, «Deterioro de valor del inmovilizado intangible», 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material» y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias».

793. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias.

La definición y el movimiento de todas las divisionarias salvo la 7938, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta», son los siguientes:

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas del subgrupo 39, «Deterioro de valor de las existencias y otros activos en estado de venta».

La definición y el movimiento de la subcuenta 7938, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta» son los siguientes:

Recoge el importe de la corrección valorativa por la recuperación del valor de los bienes en estado de venta hasta el importe de las pérdidas por deterioro contabilizadas con anterioridad.

Se abonará, por el importe de la recuperación de valor, con cargo a la cuenta 398, «Deterioro de activos en estado de venta».

795. Exceso de provisiones.

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo», o del subgrupo 58, «Provisiones a corto plazo».

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda.

Corrección valorativa, por la recuperación del valor de participaciones en el patrimonio neto y de valores representativos de deuda.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo».

797. Reversión del deterioro de créditos.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 25, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 54, «Inversiones financieras a corto plazo» y del grupo 4, «Acreedores y deudores».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo» y a la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos», según corresponda.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor del inmovilizado cedido en uso.

Se abonará con cargo a la cuenta 299, «Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material», cuando el importe recuperable del inmovilizado cedido en uso sea superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro

GRUPO 8

Gastos imputados al patrimonio neto

Disminuciones del patrimonio neto de la entidad que no se imputan a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que se generan.

80. PERDIDAS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Recoge, durante el ejercicio, las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», así como la imputación a la cuenta del resultado económico-patrimonial de las variaciones positivas en el valor razonable de dichos activos reconocidas previamente en el patrimonio neto.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con abono a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la subcuenta 7641, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

a.2) En caso de reclasificación a «inversión mantenida hasta el vencimiento», con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación a lo largo de la vida residual del activo financiero, según el método del tipo de interés efectivo, de los incrementos de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

810. Pérdidas por coberturas.

811. Imputación de beneficios por coberturas.

8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Recoge, durante el ejercicio, las pérdidas en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración nº 10, «Coberturas contables», así como las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial de beneficios en instrumentos de cobertura imputados previamente al patrimonio neto.

810. Pérdidas por coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de la pérdida en el instrumento de cobertura que deba imputarse en el patrimonio neto; con abono, generalmente, a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

811. Imputación de beneficios por coberturas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la subcuenta correspondiente de la cuenta 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», cuando según las normas de la contabilidad de coberturas deban transferirse a la cuenta del resultado económico patrimonial los importes positivos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto.

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial, por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

82. GASTOS POR VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO.

820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.

821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.

823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la disminución del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos del inmovilizado no financiero con respecto a su valor contable, incluidas las derivadas de reclasificaciones por cambio de uso, cuando den lugar a cambios del modelo contable de la revalorización al modelo contable del coste.

Asimismo se recogen en esta cuenta los incrementos de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario, en el importe estimado de la misma o de un cambio en el tipo de descuento, en activos registrados por su valor razonable.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Por las variaciones negativas en el valor razonable de los elementos del inmovilizado no financiero, con el límite del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho elemento, con abono a las cuentas representativas de los correspondientes elementos patrimoniales.

a.2) Por los incrementos en la valoración de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar, con el límite del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho elemento, cuando

proceda de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes»

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la parte del gasto por amortización del ejercicio que exceda del gasto de amortización del ejercicio según el modelo del coste.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la dotación a la amortización anual con abono a la subcuenta que corresponda del subgrupo 28, «Amortización acumulada del inmovilizado», en función de la naturaleza del bien que se amortiza.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la pérdida sufrida en la enajenación, baja u otro tipo de disposición.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes, con abono a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales, por la parte del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho inmovilizado.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

Cuenta que recoge la imputación al resultado económico patrimonial del incremento de valor del inmovilizado no financiero realizado en el ejercicio e imputado al patrimonio neto de la entidad en ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del inmovilizado no financiero, por la parte del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que le corresponda al inmovilizado enajenado, con abono a cuentas del subgrupo 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales» y a la cuenta que corresponda del inmovilizado no financiero.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

84. IMPUTACIÓN DE SUBVENCIONES.

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

8400. De la entidad o entidades propietarias.

8401. Del resto de entidades.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

8410. De la entidad o entidades propietarias.

8411. Del resto de entidades.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

8420. De la entidad o entidades propietarias.

8421. Del resto de entidades.

840/841/842. Imputación de...

Cuentas que recogen la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial de las subvenciones recibidas que han sido imputadas previamente al patrimonio neto. Asimismo, se registrará, a través de la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», la reversión anticipada de activos cedidos en uso de forma gratuita o recibidos como subvención, por un periodo de cesión indefinido o similar a la vida económica del bien.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) En el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la correlativa cuenta del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

a.2) En el caso de la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», en el momento de la reversión anticipada de un activo cedido de forma gratuita o recibido como subvención, cuando el periodo de cesión sea indefinido o similar a la vida económica del bien, con abono a la cuenta representativa del bien.

b) Se abonarán, al cierre de ejercicio, con cargo a la correlativa cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor».

89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS.

891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Recoge las correcciones valorativas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que deban imputarse directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a esa consideración, y las mismas hubieran originado ajustes valorativos previos por aumentos de valor imputados directamente al patrimonio neto. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de reconocimiento y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los aumentos valorativos previos, con abono a la subcuenta que corresponda de las cuentas 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», ó 530, «Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

GRUPO 9

Ingresos imputados al patrimonio neto

Incrementos del patrimonio neto de la entidad no imputados a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se generan.

90. INGRESOS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Recoge, durante el ejercicio, las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría activos financieros disponibles para la venta, así como la imputación a la cuenta del resultado económico-patrimonial, o a la cuenta del correspondiente activo, de las variaciones negativas en el valor razonable de dichos activos reconocidas previamente en el patrimonio neto.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con cargo a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la subcuenta 6641, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.2) En el momento en el que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

a.3) En caso de reclasificación a inversión mantenida hasta el vencimiento, con cargo a la cuenta 761 «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación a lo largo de la vida residual del activo financiero, según el método del tipo de interés efectivo, de las disminuciones de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

910. Beneficios por coberturas.

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Recoge, durante el ejercicio, los beneficios en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración nº 10, «Coberturas contables», así como las transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial de pérdidas en instrumentos de cobertura imputadas previamente al patrimonio neto.

910. Beneficios por coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del beneficio en el instrumento de cobertura que deba imputarse en el patrimonio neto; con cargo a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2530, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», ó 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

a) Se abonará con cargo a la subcuenta correspondiente de la cuenta 6645 «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», cuando según las normas de la contabilidad de coberturas deban transferirse a la cuenta del resultado económico patrimonial los importes negativos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto.

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

a) Se abonará con cargo a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial, por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

92. INGRESOS POR VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO.

920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización en la valoración del inmovilizado no financiero, el aumento del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos con respecto a su valor contable. Se incluye también el aumento de valor derivado de reclasificaciones por cambio de uso cuando supongan el cambio del modelo contable del coste al de la revalorización.

Asimismo se recogen en esta cuenta las disminuciones de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario, en el importe estimado de la misma o de un cambio en el tipo de descuento, en activos registrados por su valor razonable.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por las variaciones positivas en el valor razonable del inmovilizado no financiero valorado según el modelo de revalorización, con cargo a las cuentas representativas de los correspondientes elementos patrimoniales.

a.2) Por las disminuciones en la valoración de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar, cuando proceda de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes»

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES.

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

9400. De la entidad o entidades propietarias.

9401. Del resto de entidades.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

9410. De la entidad o entidades propietarias.

9411. Del resto de entidades.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

9420. De la entidad o entidades propietarias.

9421. Del resto de entidades.

940/941/942 Ingresos de subvenciones para...

Subvenciones recibidas en un ejercicio y no imputadas al resultado económico patrimonial del mismo, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

Funcionarán a través de sus divisionarias

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la subvención recibida con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente», o la cuenta que corresponda, si la subvención fuera en especie, o en su caso, a la cuenta 172, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones», o a la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones» o a la cuenta 165, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y

asociadas» o a la cuenta 515, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la correlativa cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor».

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las cuentas de este subgrupo recogerán la recuperación de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones en el patrimonio como entidades del grupo, multigrupo y asociadas. También se recogerán las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial de los citados ajustes valorativos en caso de deterioro. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto dispone la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 240, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», ó 530, «Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará en el momento en que se produzca el deterioro del activo financiero, por los ajustes valorativos negativos previos con cargo a la divisionaria correspondiente de la subcuenta 6961, «Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

GRUPO 0

Cuentas de control presupuestario

Reflejan el movimiento de los créditos y previsiones que figuran en el presupuesto y en los anticipos de tesorería en aquellas fases que precedan al reconocimiento de la obligación o del derecho, efectos éstos que se recogen en cuentas del grupo 4, «Acreedores y deudores».

La utilización de este grupo es facultativa por parte de la entidad...

00. DE CONTROL PRESUPUESTARIO. EJERCICIO CORRIENTE.

- 000. Presupuesto ejercicio corriente.
- 001. Presupuesto de gastos: créditos iniciales.
- 002. Presupuesto de gastos: modificaciones de crédito.
 - 0020. Créditos extraordinarios.
 - 0021. Suplementos de crédito.
 - 0022. Ampliaciones de crédito.
 - 0023. Transferencias de crédito.
 - 0024. Incorporaciones de remanentes de crédito.
 - 0025. Créditos generados por ingresos.
 - 0027. Ajustes por prórroga presupuestaria.
 - 0028. Bajas por anulación y rectificación.
- 003. Presupuesto de gastos: créditos definitivos.
 - 0030. Créditos disponibles.
 - 0031. Créditos retenidos para gastar.
 - 0032. Créditos retenidos para transferencias.
 - 0033. Créditos no disponibles.
- 004. Presupuesto de gastos: gastos autorizados.
- 005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.
- 006. Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.
- 007. Presupuesto de ingresos: modificación de previsiones.
- 008. Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas.
- 000. Presupuesto ejercicio corriente.

Destinada a recoger el importe de los presupuestos de ingresos y gastos aprobados para cada ejercicio y de sus posteriores modificaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 006, «Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales», por el importe del presupuesto de ingresos aprobado.

a.2) La cuenta 007, «Presupuesto de ingresos: modificaciones de las previsiones», por el importe de las modificaciones que, a través de acto formal, se produzcan en las previsiones de ingresos.

a.3) La cuenta 0030, «Créditos disponibles», en el momento del cierre, por el importe de la suma total de obligaciones reconocidas en el ejercicio.

a.4) La cuenta 003, «Presupuesto de gastos: créditos definitivos», a través de sus divisionarias, en el momento del cierre, y después del registro a.3) anterior, por el importe del remanente de crédito.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 001, «Presupuesto de gastos: créditos iniciales», por el importe total del presupuesto de gastos aprobado para cada ejercicio.

b.2) La cuenta 002, «Presupuesto de gastos: modificaciones de créditos», por las posteriores modificaciones del presupuesto de gastos inicial. Si estas son negativas, el asiento será de signo negativo.

b.3) La cuenta 008, «Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas», por el importe de su saldo en el momento del cierre.

La suma del debe indicará el importe total del presupuesto de gastos. La de su haber, el total del presupuesto de ingresos.

Su saldo, deudor o acreedor, antes del cierre, recogerá el déficit o superávit previsto del presupuesto.

001. Presupuesto de gastos: créditos iniciales.

Importe de los créditos concedidos en el presupuesto de gastos inicialmente aprobado por la autoridad competente y cuya gestión está atribuida a la entidad, sujeto de la contabilidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», por el importe de los créditos concedidos en el presupuesto de gastos inicialmente aprobado.

b) Se cargará, simultáneamente al asiento anterior, con abono a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles», por el mismo importe.

Esta cuenta aparecerá saldada en todo momento.

002. Presupuesto de gastos: modificaciones de créditos.

Recoge, las modificaciones de los créditos presupuestados aprobadas por la autoridad competente, incluidos los ajustes derivados de prórrogas presupuestarias cuando la normativa aplicable así lo establezca.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», por el importe de las modificaciones de crédito de carácter positivo. Por las modificaciones de crédito de carácter negativo, el asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a la cuenta 003, «Presupuesto de gastos: créditos definitivos», a través de sus divisionarias, por las modificaciones de crédito de carácter positivo. Si tienen carácter negativo el asiento será de signo negativo.

Esta cuenta aparecerá saldada en todo momento.

003. Presupuesto de gastos: créditos definitivos.

Funcionará a través de sus divisionarias.

0030. Créditos disponibles.

Recoge la totalidad de los créditos presupuestados aprobados en el ejercicio, tanto los iniciales como sus modificaciones, así como la utilización de los mismos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 001, «Presupuesto de gastos: créditos iniciales», por los créditos que figuran inicialmente en el presupuesto.

a.2) La cuenta 002, «Presupuesto de gastos: modificaciones de créditos», por el importe de las modificaciones positivas que se produzcan. Por las modificaciones negativas, el asiento será de signo negativo.

a.3) La cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», en el momento del cierre, por la suma total de obligaciones reconocidas.

a.4) La cuenta 004, en el momento del cierre, por el saldo de gastos comprometidos.

a.5) La cuenta 004, en el momento del cierre, por el saldo de gastos autorizados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 004, por los gastos autorizados, fase A de la ejecución del presupuesto, en los casos en que no se haya realizado retención previa de crédito.

b.2) La subcuenta 0031, «Créditos retenidos para gastar», por la retención de los créditos previa al expediente de gasto. Si se anula la retención, el asiento será de signo negativo.

b.3) La subcuenta 0032, «Créditos retenidos para transferencias», por la retención de créditos previa a la modificación presupuestaria. Si se anula la retención, el asiento será de signo negativo.

b.7) La subcuenta 0033, «Créditos no disponibles», por las retenciones de créditos, producidas por los acuerdos de no disponibilidad.

b.8) La cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», en el momento del cierre, por el importe de la suma total de obligaciones reconocidas.

b.9) La cuenta 000, en el momento del cierre, por su saldo.

c) Se cargará con abono a ella misma por el importe de la transferencia de crédito aprobada. Este asiento será de signo negativo y se realizará para mantener el significado de las sumas del debe y del haber de la cuenta. Si se anula la transferencia este asiento será de signo positivo.

La suma de su haber indicará el importe total de los créditos presupuestos. La de su debe, el importe de los créditos utilizados durante el ejercicio.

Su saldo, acreedor, antes del cierre, recogerá los créditos no utilizados, es decir, el saldo de créditos que aún siendo definitivos, no se han retenido o autorizado.

0031. Créditos retenidos para gastar.

Recoge la retención de créditos producida como consecuencia de la expedición del certificado de existencia de crédito en los expedientes de gasto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles», por el importe de la retención efectuada. En el caso de que tal retención se anule, el asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», por los gastos autorizados.

b.2) La cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», en el momento del cierre, por su saldo.

La suma de su haber indicará el importe total de créditos retenidos que se van a utilizar en un momento posterior. La de su debe, el importe de créditos retenidos que se han utilizado.

Su saldo, acreedor, recogerá, antes del cierre, el total de créditos retenidos pendientes de utilizar.

0032. Créditos retenidos para transferencias.

Recoge la retención de créditos producida como consecuencia de la expedición del certificado de existencia de crédito en los expedientes de transferencias de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La subcuenta 0030, «Créditos disponibles», por el importe de la retención efectuada. En el caso de que tal retención se anule, el asiento será de signo negativo.

a.2) La subcuenta 0023, «Transferencia de créditos», por el importe de los créditos que se minoran. Este asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», en el momento del cierre, por su saldo.

0033. Créditos no disponibles.

Recoge aquellas retenciones de crédito que se hacen de una manera definitiva, es decir, provocan la no disponibilidad de los mismos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la retención, con cargo a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles».

b) Se cargará, en el momento del cierre, por su saldo con abono a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente».

Su saldo, acreedor, recogerá, antes del cierre, el total de créditos definitivos no disponibles.

004. Presupuesto de gastos: gastos autorizados.

Recoge el importe de las autorizaciones de gasto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La subcuenta 0030, «Créditos disponibles», por las autorizaciones de gasto aprobadas, fase A de la ejecución del presupuesto, cuando no se haya realizado retención de crédito.

a.2) La subcuenta 0031, «Créditos retenidos para gastar», por las autorizaciones de gasto aprobadas, fase A, cuando se haya realizado retención de crédito.

a.3) La cuenta 005, «Presupuesto de gastos: gastos comprometidos», en el momento del cierre, por la suma total de las obligaciones reconocidas.

a.4) La cuenta 005, en el momento del cierre, por el saldo de gastos comprometidos.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 005, por los créditos dispuestos.

b.2) La subcuenta 0030, en el momento del cierre, por la suma total de obligaciones reconocidas.

b.3) La subcuenta 0030, en el momento del cierre, por el saldo de gastos comprometidos.

b.4) La subcuenta 0030, en el momento del cierre, por su saldo.

La suma de su debe recogerá su importe total de gastos comprometidos. La de su haber, el de gastos autorizados.

Su saldo, acreedor, recogerá, antes del cierre, el importe de las autorizaciones de gasto pendientes de comprometer.

005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos.

Recoge el importe de los gastos comprometidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», por el importe de las cantidades comprometidas, fase D de la ejecución del presupuesto.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 004, en el momento del cierre, por el importe de la suma total de las obligaciones reconocidas.

b.2) La cuenta 004, en el momento del cierre, por su saldo.

La suma de su haber recogerá el importe total de gastos comprometidos durante el ejercicio.

Su saldo, acreedor, recogerá, antes del cierre, el importe de los compromisos de crédito.

Nota.—Con el fin de poder diferenciar en las cuentas 003, 004 y 005, a efectos de su incorporación a ejercicios posteriores, los créditos, autorizaciones y disposiciones no utilizadas, el cierre de estas cuentas se hará en dos fases.

Primera fase: Por el importe de la suma total de las obligaciones reconocidas:

1.1 Cargo a la cuenta 005, «Presupuesto de gastos: gastos comprometidos», con abono a la 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados».

1.2 Cargo a la cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», con abono a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles».

1.3 Cargo a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles», con abono a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente»

Segunda fase:

2.1 Por el importe del saldo de gastos comprometidos:

a) Cargo a la cuenta 005, «Presupuesto de gastos: gastos comprometidos», con abono a la cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados».

b) Cargo a la cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», con abono a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles», por el mismo importe que 2.1.a).

2.2 Por el importe del saldo de gastos autorizados, cargo a la cuenta 004, «Presupuesto de gastos: gastos autorizados», con abono a la cuenta 0030, «Créditos disponibles».

2.3 Por el importe del remanente de crédito:

a) Cargo a la subcuenta 0030, «Créditos disponibles», por su saldo, con abono a la 000, «Presupuesto ejercicio corriente».

b) Cargo a la subcuenta 0031, «Créditos retenidos para gastar», por su saldo, con abono a la 000.

c) Cargo a la subcuenta 0032, «Créditos retenidos para transferencias», por su saldo, con abono a la 000.

d) Cargo a la subcuenta 0033, «Créditos no disponibles», por su saldo, con abono a la 000.

006. Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.

Importe de las previsiones de ingresos que figuran en el presupuesto de ingresos inicialmente aprobado por la autoridad competente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», por las previsiones que figuran en el presupuesto de ingresos.

b) Se abonará, simultáneamente al asiento anterior, con cargo a la cuenta 008, «Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas», por el mismo importe.

Esta cuenta aparecerá saldada en todo momento.

007. Presupuesto de ingresos: modificación de las previsiones.

Recoge las variaciones que se produzcan en las previsiones de ingresos, a través de un acto formal (no por una mayor recaudación de la prevista).

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», por las modificaciones positivas que se produzcan. Por las modificaciones negativas el asiento será de signo negativo.

b) Se abonará, simultáneamente al asiento anterior, con cargo a la cuenta 008, «Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas», por el mismo importe.

Esta cuenta aparecerá saldada en todo momento.

008. Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas.

Importe total de las previsiones del presupuesto de ingresos inicialmente aprobado más las modificaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 006, «Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales», por el importe de las mismas.

a.2) La cuenta 007, «Presupuesto de ingresos: modificación de las previsiones», por las que se produzcan durante el ejercicio.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 000, «Presupuesto ejercicio corriente», en el momento de cierre, por su saldo.

Su saldo, deudor, recogerá, antes del cierre, las previsiones definitivas de ingresos.

Nota.—Las rectificaciones a todas estas cuentas de control presupuestario se efectuarán mediante asientos análogos a los descritos, pero de signo contrario, al objeto de no desvirtuar el significado de las sumas del debe y del haber de las cuentas.

03. ANTICIPOS DE TESORERÍA.

030. Anticipos de Tesorería concedidos.

031. Créditos anticipados.

034. Gastos autorizados.

035. Gastos comprometidos.

Anticipos de tesorería concedidos de acuerdo con lo dispuesto en la legislación vigente.

030. Anticipos de Tesorería concedidos.

Cuenta deudora en la que se recoge el importe de los anticipos concedidos con arreglo a lo dispuesto en la normativa correspondiente. Tiene análogo carácter que la cuenta 000 en el subgrupo 00, «De control presupuestario. Ejercicio corriente».

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 031, «Créditos anticipados», por los anticipos concedidos.

a.2) La cuenta 031, por los anticipos cancelados; este asiento será de signo negativo.

Su saldo, deudor, recogerá el importe de los anticipos de tesorería concedidos y no cancelados.

031. Créditos anticipados.

Cuenta acreedora que comprende, especificados por conceptos, los anticipos de tesorería concedidos de acuerdo con lo dispuesto en la legislación vigente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 030, «Anticipos de tesorería concedidos», por el importe de los anticipos concedidos.

a.2) La cuenta 030, por los anticipos cancelados. Este asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 034, «Gastos autorizados», por las autorizaciones de gasto aprobadas.

b.2) La cuenta 034, por las autorizaciones de gasto que hubieran sido contabilizadas y correspondieran a anticipos que se cancelan. Este asiento será de signo negativo.

Su saldo, acreedor, recogerá los anticipos concedidos pendientes de utilización.

034. Gastos autorizados.

Recoge las autorizaciones de gasto aprobadas con aplicación a anticipos de tesorería concedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 031, «Créditos anticipados», por las autorizaciones de gastos.

a.2) La cuenta 031, por las autorizaciones que hubieran sido contabilizadas con aplicación a anticipos que se cancelan. Este asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 035, «Gastos comprometidos», por los créditos dispuestos.

b.2) La cuenta 035, por los compromisos contabilizados con aplicación a anticipos que se cancelan. Este asiento será de signo negativo.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de los gastos autorizados y no comprometidos, con aplicación a anticipos de tesorería.

035. Gastos comprometidos.

Cuenta acreedora representativa de las disposiciones de crédito, fase D de la ejecución del gasto, que han sido efectuadas con aplicación a anticipos de tesorería.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 034, «Gastos autorizados», por los compromisos de gasto.

a.2) La cuenta 034, por los compromisos contabilizados con aplicación a anticipos que se cancelan. Este asiento será de signo negativo.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de los gastos comprometidos con aplicación a anticipos de tesorería.

Nota.—Como característica especial de las cuentas de este subgrupo, debe señalarse que no están sujetas, caso de las cuentas del subgrupo anterior, a una delimitación temporal que coincida con el ejercicio presupuestario. Su vigencia contable y la posibilidad de utilización de los créditos que representan, en sus distintas fases, se prolongan desde su concesión, al aprobar el anticipo, hasta su cancelación, y dada la modalidad en que dicha cancelación se lleva a cabo (asientos contables de importe negativo por la totalidad de operaciones realizadas en cada fase desde la iniciación de las correspondientes a cada anticipo) es necesario mantener a lo largo de la vigencia del mismo, la totalidad de las cifras que integran las sumas del debe y del haber de las cuentas del subgrupo que le afectan. Por ello el traslado al ejercicio siguiente no se hará por el saldo con que aparezcan en el balance de situación, sino por las sumas del debe y haber del balance de sumas previo a aquél.

ORDEN EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican: la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996; y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado

(«BOE» núm. 111, de 7 de mayo)

La implantación de una nueva versión del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado (SIC), requiere modificar la normativa de desarrollo contable de la Administración General del Estado.

La entrada en vigor de las modificaciones que introduce el nuevo sistema se está haciendo de forma paulatina con el fin de facilitar, por una parte, su implantación en las distintas oficinas de contabilidad y, por otra, las adaptaciones necesarias de los sistemas informáticos que se tienen que relacionar con el nuevo Sistema.

Las primeras modificaciones han entrado en vigor a lo largo de 2009 y la correspondiente modificación normativa se hizo mediante la Orden EHA/818/2009, de 27 de marzo, por la que se modifica la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, que aprueba los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.

En el año 2010 está previsto que entren en vigor nuevas modificaciones en el SIC, siendo necesario modificar nuevamente la normativa contable mediante la presente Orden.

Las modificaciones que se regulan en esta norma afectan a la Orden que aprueba los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado, con el fin de introducir nuevos campos que amplían la información que se va a explotar en el nuevo Sistema, y a la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, para actualizar las competencias que tendrán las oficinas contables en el nuevo SIC. Asimismo, ha sido necesario modificar la regla 64 de la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, como consecuencia de la tramitación a través del SIC de la relación de perceptores en soporte fichero relativa a los pagos masivos.

En cuanto a los documentos contables, se introducen los campos «Código GFA» (código gasto con financiación afectada), «Operación de enlace con el ingreso», «N.º asociado a la contratación» y «Fecha inicio plazo abono del precio (Ley 30/2007)», y se modifica el campo «Pagos a Juzgados» y la nota aclaratoria del campo «IB». En consecuencia, ha sido necesario modificar los documentos afectados y crear dos nuevos documentos: «Gestión de Gastos con financiación afectada», para el alta, baja, modificación y cancelación en el SIC de los datos generales de los gastos con financiación afectada, y «Anexo datos adicionales», para recoger los nuevos campos que afectan a las operaciones del Presupuesto de Ingresos y no presupuestarias.

Asimismo, se ha creado el documento contable «Mandamiento de ingreso de Fondos Europeos», ya que para la aplicación contable de este tipo de ingresos se viene utilizando un documento específico cuando su tramitación se realiza en soporte fichero.

También ha sido necesario modificar la Orden que aprueba los documentos contables para regular la posible utilización del propio documento contable como soporte de los actos administrativos por los que se ejecuten las propuestas de pago por devolución de ingresos y no presupuestarias.

En la disposición adicional primera se regulan los justificantes que se deben acompañar a las propuestas de pago por devolución de ingresos y a las propuestas de pago no presupuestarias, así como los casos en que la oficina de contabilidad no tomará razón de dichas propuestas y procederá a devolver al servicio gestor los correspondientes documentos contables.

En la disposición adicional segunda se regula la obligatoriedad para las entidades del sector público estatal sujetas a los principios contables públicos y cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo de utilizar, a partir de 1 de enero de 2012, el Sistema de Información Contable que proporciona la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), salvo excepciones debidamente justificadas y autorizadas.

En la disposición final única, que regula la entrada en vigor de esta Orden el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», se establece la aplicación a partir del 3 de mayo de 2010 de las disposiciones que se regulan en esta Orden, salvo las relativas a los gastos con financiación afectada que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2011.

La aprobación de esta Orden se realiza a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con las competencias que a dicho Centro Directivo le otorga el artículo 125.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en uso de las facultades que el artículo 124.b) de dicha Ley otorga al Ministerio de Economía y Hacienda.

En su virtud, dispongo:

Artículo primero. Modificación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado, queda modificada como sigue:

Uno. En el punto 1 del apartado séptimo «Autorización» se añade el siguiente párrafo:

«Los documentos MC de “modificación de créditos” y RC-102 de “no disponibilidad” que deban ser autorizados por la Dirección General de Presupuestos y que su emisión se realice mediante actuación administrativa automatizada podrán ser autenticados mediante un sistema de firma electrónica basado en sello electrónico de Administración Pública, órgano o entidad de derecho público, previsto en el artículo 18.1 a) de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos. La firma electrónica se ajustará a la especificación ETSI TS 101 903.»

Dos. En el punto 1 del apartado decimosexto «Clases de documentos» se añaden los epígrafes j) y k) con el siguiente contenido:

«j) Anexo datos adicionales: Se utilizará para complementar los documentos contables del Presupuesto de Ingresos y de operaciones no presupuestarias, cuando para el registro de la operación sea necesario cumplimentar algún campo del mismo.

k) Mandamiento de ingreso de Fondos Europeos: Se utilizará para la aplicación de los ingresos procedentes de Fondos Europeos.»

Tres. En el punto 3 del apartado decimoséptimo «Autorización» se añade un nuevo párrafo, que tendrá el siguiente contenido:

«En el caso de que se utilice el propio documento contable como soporte del acto administrativo por el que se ejecuta la correspondiente operación, en dicho documento deberán constar todos los requisitos necesarios para que dicho acto administrativo tenga validez.»

Cuatro. En el punto 1 del apartado vigésimo tercero «Clases de documentos» se añade el epígrafe d), que tendrá el siguiente contenido:

«d) Documento “Gestión de gastos con financiación afectada”: Se utilizará para el alta, baja, modificación y cancelación de los datos generales identificativos de los gastos con financiación afectada.

Este documento se remitirá a la oficina de contabilidad acompañando al primer documento contable en el que deba figurar el correspondiente código de gasto con financiación afectada.

Posteriormente se remitirá siempre que se produzca alguna modificación de los datos que figuren en el documento de alta, cuando se dé de baja algún “código GFA” que no tenga operaciones y no se vaya a utilizar, o cuando se cancele el gasto con financiación afectada por haber finalizado las operaciones relativas al mismo.

Las operaciones de modificación, baja y cancelación deberán ser registradas por la misma oficina de contabilidad que registró el alta, por tanto si el respectivo documento se recibe en otra oficina deberá ésta remitirlo a la oficina que registró el correspondiente alta.»

Cinco. En el anexo I «Normas de cumplimentación de los documentos contables», se realizan las siguientes modificaciones:

1. La nota aclaratoria (197) quedará redactada en los siguientes términos:

«(197) IB: Se indicará el número de operación de inventario procedente del Subsistema CIBI a que corresponda la inversión.

También se indicará el IB en el caso de alquileres de inmuebles, salvo cuando se tramiten por pagos a justificar, anticipos de caja fija o pagos en el exterior.»

2. La nota aclaratoria (210) quedará redactada en los siguientes términos:

«(210) Número de perceptores: Se consignará en este campo el número de perceptores finales, siempre que en el correspondiente docu-

mento contable figure el tipo de pago 02 “Habilitado personal (Decreto 680/74)”, el 07 “Cajero clases pasivas”, el 45 “Pago masivo”, o alguno de los siguientes tipos de pago relativos a los pagos al exterior: 30, 31, 32, 33, 34 ó 35.»

3 La nota aclaratoria (213) quedará redactada en los siguientes términos:

«(213) Pagos a Juzgados: Cuando en el correspondiente documento contable que incorpore la fase OK, u otro tipo de propuesta de pago, figure como interesado o cesionario el tercero “Juzgados y Audiencias MJU”, deberá cumplimentarse el campo de este apartado «N.º expediente judicial.»

4. La nota aclaratoria (214) quedará redactada en los siguientes términos:

«(214) Pagos masivos y al exterior: Cuando en un documento contable que incorpore la fase OK figure el tipo de pago 45 “Pago masivo” se deberá cumplimentar el campo de este apartado “Número de referencia del fichero adjunto”, que tendrá la siguiente estructura GGGGG DDMMAAAA NNNNN, en el que:

Los dígitos GGGGG identificarán el Centro Gestor del pago masivo, o del pago al exterior, según el código asignado al mismo por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera,

Los dígitos DDMMAAAA se referirán a la fecha de generación del fichero, dos para el día, dos para el mes y cuatro para el año, respectivamente, y

Los dígitos NNNNN incluirán un número secuencial de los pagos masivos, o de los pagos al exterior, para el Centro Gestor. Dicho número secuencial se iniciará todos los años en 1 y será correlativo.

También se cumplimentará este campo cuando en un documento contable que incorpore la fase OK figure alguno de los siguientes tipos de pago relativos a los pagos al exterior: 30, 31, 32, 33, 34 ó 35, excepto cuando el pago al exterior tenga un único perceptor final y la relación de perceptores no se tramite en soporte fichero, a partir del momento en que la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General del Tesoro y Política Financiera establezcan, conjuntamente, el procedimiento de remisión de la relación de perceptores en soporte fichero.»

5. Se añaden las siguientes notas aclaratorias:

(220) Código GFA: Se indicará el código asignado en el SIC al gasto con financiación afectada de que se trate.

Cuando se expida el documento «Gestión de gastos con financiación afectada» con el tipo de operación «alta» no se cumplimentará este campo, ya que será asignado por SIC.

En el caso de ingresos relativos a gastos con financiación afectada que se hayan aplicado como descuentos en pagos, se deberá expedir, una vez aplicados, el documento «Resumen contable de rectificación» a los efectos de capturar el «Código GFA» que corresponda a dichos ingresos.

(221) Operación de enlace con el ingreso: Los campos de este apartado se cumplimentarán cuando se expidan propuestas de pago por devolución de ingresos y propuestas de pago no presupuestarias.

No obstante, en el caso de propuestas de pago no presupuestarias únicamente se cumplimentará para los conceptos que determine la Intervención General de la Administración del Estado, mediante su publicación en el portal de Internet de la IGAE.

A los efectos de la tramitación del documento contable en el que deba figurar cumplimentado este apartado, el Servicio gestor solicitará a la oficina de contabilidad de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, a la oficina de contabilidad de la Delegación de Economía y Hacienda, o a la oficina de contabilidad del respectivo Departamento Ministerial, según el servicio gestor de que se trate, el certificado de ingreso y no devolución relativo al ingreso que se devuelve.

No obstante, en el caso de ingresos que no se hayan registrado individualizadamente en el SIC, el certificado a expedir por la oficina de contabilidad se referirá a la existencia de saldo pendiente de devolución en la operación mediante la que se aplicó el correspondiente ingreso.

(222) N.º operación del ingreso: Se consignará el número de operación que el sistema asignó al ingreso que se devuelve.

(223) Importe: Se consignará el importe que se devuelve de cada ingreso recibido.

(224) Se marcará la opción que corresponda, según se trate de alta, baja, modificación o cancelación de los datos generales del gasto con financiación afectada.

(225) Año de inicio: Se indicará el año de inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada.

(226) Año de finalización: Se indicará el año que está previsto finalice la ejecución del gasto con financiación afectada.

(227) Gasto previsto: Se indicará el gasto total previsto a lo largo de la vida del gasto con financiación afectada para cada aplicación presupuestaria a través de la que se vaya a ejecutar dicho gasto.

(228) Código identificativo: Se indicará el código identificativo del agente financiador del gasto, que será el NIF para aquellos agentes financiadores que lo tengan.

Para los que no tengan NIF, este campo figurará sin cumplimentar en el documento de alta, ya que el SIC les asignará un código secuencial. A tal efecto, el Servicio gestor deberá consignar en el texto libre de dicho documento que se trata de un agente financiador sin NIF.

Previamente a la asignación por el SIC del código secuencial al que se refiere el párrafo anterior, la oficina de contabilidad deberá comprobar si al agente financiador ya se le ha asignado un código secuencial en otra operación anterior, en cuyo caso se deberá registrar el documento con este último código.

(229) Denominación: Se indicará la denominación del agente financiador.

(230) Ingreso previsto: Se indicará el ingreso total previsto a lo largo de la vida del gasto con financiación afectada para cada agente financiador-concepto.

(231) Disposición que regula el gasto: Se indicará la disposición que regula el gasto con financiación afectada de que se trate.

(232) N.º asociado a la contratación: En este campo se podrá consignar el número asociado a la contratación que haya sido asignado por el Centro Gestor.

(233) Fecha inicio plazo abono del precio (Ley 30/2007): Se consignará la fecha en la que se inicia el cómputo de los plazos establecidos en la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, para el abono del precio.

Deberá cumplimentarse este campo en los documentos contables expedidos a favor de los acreedores directos que incorporen la fase OK aplicados a los capítulos 2 y 6 del Presupuesto de gastos.

(234) Tercero: Se consignará el NIF y la denominación del tercero que realiza el ingreso.

(235) Hoja de control de cobros: Se indicarán los datos identificativos de la hoja de control de cobros a que corresponde el ingreso que se aplica: fecha, canal, ordinal y línea de arqueo.

(236) Tipo de mandamiento de ingreso: Se indicará el código relativo al mandamiento de ingreso de que se trate.

Seis. En el anexo II «Modelos de los documentos contables» se realizan las siguientes modificaciones:

1. En el apartado A) «Documentos contables del presupuesto de gastos» se modifican los modelos de los documentos MC (Modificaciones de crédito) y «Anexo información adicional», que tendrán los formatos que figuran en el anexo I a esta Orden.

2. En el apartado D) «Documentos contables del presupuesto de ingresos y operaciones no presupuestarias» se modifican los modelos de los documentos contables «Resumen contable», «Resumen contable de rectificación» y «Mandamiento de ingreso en Banco de España», que tendrán los formatos que figuran en el anexo II a esta Orden.

3. En el apartado D) «Documentos contables del presupuesto de ingresos y operaciones no presupuestarias» se añaden, al final, los documentos contables «Anexo datos adicionales» y «Mandamiento de ingreso de Fondos Europeos», que tendrán el formato que figura en el anexo III a esta Orden.

4. En el apartado G) «Otros documentos de contabilidad» se añade, al final, el documento contable «Gestión de gastos con financiación afectada», que tendrá el formato que figura en el anexo IV a esta Orden.

Artículo segundo. *Modificación de la regla 64 de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado.*

El último párrafo del apartado 2 de la regla 64, «Del registro y archivo de los documentos contables y sus justificantes», de la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, queda con la siguiente redacción:

«En el caso de reconocimiento de obligaciones relativas a los “pagos masivos”, regulados en la normativa conjunta de la Dirección General de Tesoro y Política Financiera y la Intervención General de la Administración del Estado sobre el procedimiento para la realización de ciertos pagos a través de agentes mediadores, no se obtendrá copia de los correspondientes justificantes.»

Artículo tercero. *Modificación de la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.*

La Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, queda modificada como sigue:

Uno. El punto *b)* de la regla 14 queda redactado del siguiente modo:

«*b)* Integrar en el SIC las operaciones relacionadas con la gestión de los tributos estatales, de los ingresos no tributarios de la Administración General del Estado, y de los recursos de otras Administraciones Públicas, que deban ser registradas en la Central Contable.»

Dos. Los puntos *b)* y *c)* de la regla 15 quedan redactados del siguiente modo:

«*b)* Registrar las propuestas de pago por devolución de ingresos relativas a los ingresos no tributarios cuya gestión corresponda a los Servicios Gestores del Departamento.

c) Registrar las operaciones no presupuestarias que se produzcan en el ámbito de los Servicios Gestores del Departamento.»

Tres. Se elimina el punto *b)* de la regla 16.

Cuatro. El punto *c)* de la regla 16 queda redactado del siguiente modo:

«*c)* Registrar, en su caso, en relación con los ingresos no tributarios, las operaciones derivadas de la ejecución del Presupuesto corriente, de los derechos pendientes de cobro de presupuestos de ingresos cerrados, y de la información necesaria para el control individualizado de liquidaciones de contraído previo; así como las propuestas de pago por devolución de ingresos cuya gestión corresponda al ámbito territorial de la Delegación de Economía y Hacienda.»

Cinco. El punto *c)* de la regla 17 queda redactado del siguiente modo:

«*c)* Registrar, en su caso, en relación con los ingresos no tributarios cuya gestión corresponda al ámbito de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera o hayan de aplicarse de forma centralizada por la misma, las operaciones derivadas de la ejecución del Presupuesto corriente, incluidas las propuestas de pago por devolución de ingresos, de los derechos pendientes de cobro de presupuestos de ingresos cerrados, y de la información necesaria para el control individualizado de liquidaciones de contraído previo.»

Disposición adicional primera. *Justificantes de las propuestas de pago por devolución de ingresos y no presupuestarias y casos en que procede su devolución a los servicios gestores.*

1. Los justificantes que se deberán adjuntar a las propuestas de mandamiento de pago por devolución de ingresos y a las propuestas de mandamiento de pago no presupuestarias serán los acuerdos de devolución de ingresos y los acuerdos o propuestas de pago no presupuestario, respectivamente.

En el caso de ingresos que no se hayan registrado individualizadamente en el SIC, el servicio gestor deberá acompañar al acuerdo del párrafo anterior un certificado que acredite que el ingreso no ha sido devuelto anteriormente.

2. En los casos que a continuación se detallan, las oficinas de contabilidad no tomarán razón de las propuestas de mandamiento de pago por devolución de ingresos y las propuestas de mandamiento de pago no presupuestarias y procederán a devolver a los Servicios gestores los correspondientes documentos contables:

a) Cuando no se hayan recibido todos los documentos que se precisen para el registro de la operación en cuestión, o bien cuando los documentos no contengan todos los requisitos o datos exigidos.

b) En aquellos casos en que a los documentos no se acompañe la justificación a que se refiere el punto 1 anterior.

c) Cuando la información a incorporar al sistema sea incoherente con los datos anteriormente introducidos o incompatible con las validaciones requeridas por el mismo.

Disposición adicional segunda. *Aplicación del Sistema de Información Contable a las entidades del sector público estatal sujetas a los principios contables públicos.*

A partir del 1 de enero de 2012 todas las entidades del sector público estatal sujetas a los principios contables públicos y cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo deberán aplicar el Sistema de Información Contable centralizado en la Intervención General de la Administración del Estado, proporcionado por dicho centro directivo, de acuerdo con la competencia que otorga a dicha Intervención General el artículo 125.1.h) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

No obstante, aquellas entidades que por causas debidamente justificadas no puedan aplicar dicho sistema deberán solicitar a la Intervención General de la Administración del Estado autorización para poder aplicar otro sistema.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Las disposiciones que se regulan en la presente Orden serán aplicables a partir del 10 de mayo de 2010, salvo las que afecten a los gastos con financiación afectada que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2011.

Madrid, 29 de abril de 2010.–La Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, *Elena Salgado Méndez*.



OFICINA CONTABLE (1) □□ □□□

ANEXO (3)
INFORMACIÓN
ADICIONAL

CONTABILIDAD DEL
PRESUPUESTO DE GASTOS

Signo (4) □□□□ □

CÓDIGO □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□	EPIGRAFES DE GASTO (28) _____ _____	IMPORTE _____ _____
FECHA CESIÓN DEL COBRO (209) □□/□□/□□□□		NÚMERO DE PERCEPTORES (210) _____
NORMATIVA/FINALIDAD DE LAS SUBVENCIONES/TRANSFERENCIAS (211)		
NORMATIVA □□□□□□ _____		
FINALIDAD □□□□□□ _____		
TIPO OPERACIÓN □□ _____		
CONTRATACIÓN NO PROYECTOS (212)		
SISTEMA ADJUDICACIÓN □□ _____		TIPO EXPEDIENTE □□□ _____
CONTRATO MENOR S/N <input type="checkbox"/> REGULACIÓN ARMONIZADA S/N <input type="checkbox"/>		TIPO OPERACIÓN □□ _____
PAGOS A JUZGADOS (213)		CÓDIGO GFA (220)
Nº EXPEDIENTE JUDICIAL □□□□ □□□□ □□ □□□□ □□		□□□□□□□□□□□□
PAGOS MASIVOS Y AL EXTERIOR (214)		
NÚMERO DE REFERENCIA DEL FICHERO ADJUNTO □□□□ □□□□□□□□ □□□□		
COMPENSACIÓN DE INGRESOS DEL EXTERIOR (RD 938/2005) (215)		
CÓDIGO RESERVA □□□□ □□□ □□□□□□		
SERVICIO EXTERIOR □□□□□□	TIPO DE CAMBIO _____	IMPORTE RESERVA _____
JUSTIFICANTES DE INGRESO ASOCIADOS A DESCUENTOS (216)		
ORGÁNICA □□□□ □□	CÓDIGO DESCUENTO □□□□□□□□	Nº JUSTIFICANTE □□□□□□□□□□□□
□□□□ □□	□□□□□□□□	□□□□□□□□□□□□
□□□□ □□	□□□□□□□□	□□□□□□□□□□□□
□□□□ □□	□□□□□□□□	□□□□□□□□□□□□
IMPORTE		_____ _____ _____
PAGOS A JUSTIFICAR (217)		Nº ASOCIADO A LA CONTRATACIÓN (232)
NORMATIVA QUE PERMITE EXPEDIR EL LIBRAMIENTO ESTANDO EN MORA EL CAJERO PAGADOR: _____		□□□□□□□□□□□□□□
COMPENSACIÓN DE DEUDAS (219)		FECHA INICIO PLAZO ABONO DEL PRECIO (LEY 30/2007) (233)
EL INTERESADO SOLICITA LA COMPENSACIÓN DE LA DEUDA <input type="checkbox"/>		□□/□□/□□□□

(47) Sentado en diario de operaciones

ANEXO III

Modelos de los nuevos documentos contables "Anexo datos adicionales" y "Mandamiento de ingreso de Fondos Europeos" del Presupuesto de Ingresos y operaciones no presupuestarias



OFICINA CONTABLE (1) □ □ □ □ □

ANEXO DATOS ADICIONALES (3)
Signo (4) <input style="width: 50px;" type="text"/> <input style="width: 50px;" type="text"/>

OPERACIÓN DE ENLACE CON EL INGRESO (221)			
	ORGÁNICA (218)	CONCEPTO (68)	Nº OPERACIÓN DEL INGRESO (222)
			IMPORTE (223)
1	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
2	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
3	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
4	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
5	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
6	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
7	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
8	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
9	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
10	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
11	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
12	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
13	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
14	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
15	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
16	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
17	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
18	□□□□□□	□□□□□□	□□□□□.□□□□□.□□□□□□□□□□
			TOTAL IMPORTE (73)
PAGOS A JUZGADOS (213)			
Nº EXPEDIENTE JUDICIAL	□□□□ □□□□ □□ □□□□ □□	CÓDIGO GFA (220)	□□□□□□□□□□□□
PAGOS MASIVOS Y AL EXTERIOR (214)			
NÚMERO DE REFERENCIA DEL FICHERO ADJUNTO □□□□ □□□□□□□□ □□□□□			

(47) Sentado en diario de operaciones



OFICINA CONTABLE (1) □□□□□

**OPERACIONES
NO PRESUPUESTARIAS**

EJERCICIO ECONÓMICO (64) □□□□
Nº APLICACIONES (8) □□

MI
**MANDAMIENTO DE
INGRESO
DE FONDOS EUROPEOS**

ORGÁNICA (218) CONCEPTO (68)	DESCRIPCIÓN (66)	IMPORTE (70)
□□□□□□ □□□□□□	_____	_____
□□□□□□ □□□□□□	_____	_____
□□□□□□ □□□□□□	_____	_____
□□□□□□ □□□□□□	_____	_____
□□□□□□ □□□□□□	_____	_____
IMPORTE (en letra). En caso de más de 5 aplicaciones consignar el importe total del Anexo. (72)		IMPORTE (73)
_____		_____
TERCERO (234) □□□□□□□□□□□□□□ _____		
HOJA DE CONTROL DE COBROS (235) □□ □□ □□□□ □ □□□□□ □□		
TIPO DE MANDAMIENTO INGRESO (236) _____		
Nº DE MANDAMIENTO INGRESO (90) _____		
TEXTO LIBRE DE LA OPERACIÓN (42)		

(46) Autorización

(47) Sentado en diario de operaciones

ANEXO IV

Modelo del nuevo documento contable "Gestión de Gastos con financiación afectada"



OFICINA CONTABLE □ □ □ □ □

**GASTOS CON
FINANCIACIÓN
AFECTADA**

**GESTION DE
GASTOS CON
FINANCIACIÓN
AFECTADA**

ALTA □
BAJA (224) □
MODIFICACIÓN □
CANCELACIÓN □

EJERCICIO (10) □ □ □ □		CÓDIGO GFA (220) □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	
AÑO DE INICIO (225) □ □ □ □		AÑO DE FINALIZACIÓN (226) □ □ □ □	
APLICACION PRESUPUESTARIA		GASTO PREVISTO (227)	
(12)	(13)	(14)	(15)
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
□ □ □ □	□ □ □ □	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □
			TOTAL IMPORTE
AGENTES FINANCIADORES			
CÓDIGO IDENTIFICATIVO (228)	DENOMINACIÓN (229)	CONCEPTO (68)	INGRESO PREVISTO (230)
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □	_____	□ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □
			TOTAL IMPORTE
DISPOSICIÓN QUE REGULA EL GASTO (231) _____			
TEXTO LIBRE DE LA OPERACION (42) _____ _____			

Autorización (46)

Certificación

