



NOTA INFORMATIVA Nº 1/2012

TRATAMIENTO CONTABLE DERIVADO DEL MECANISMO DE FINANCIACIÓN PARA EL PAGO A LOS PROVEEDORES DE LAS ENTIDADES LOCALES PREVISTO EN LOS REALES DECRETOS LEYES 4/2012, de 24 de febrero, y 7/2012, de 9 de marzo.

El Real Decreto Ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, y el Real Decreto Ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores (FFPP), han previsto un mecanismo de pago y cancelación de deudas con proveedores de las entidades locales y de su financiación, que a la vez que suministra liquidez a las empresas acreedoras apoye financieramente a las entidades locales al permitirles, con la debida condicionalidad fiscal y financiera, afrontar el pago a largo plazo de sus deudas.

En la presente Nota Informativa se expone el tratamiento contable que las operaciones derivadas del mecanismo de financiación del pago a proveedores deben tener en la contabilidad financiera¹ de una entidad, en función de si aplica el modelo normal o el modelo simplificado de contabilidad local, para terminar describiendo el tratamiento contable que a dichas operaciones deben dar las entidades que apliquen el modelo básico de contabilidad local.

1. Situación contable de las obligaciones pendientes de pago incluidas en el ámbito de aplicación del Real Decreto Ley 4/2012, de 24 de febrero.

Con carácter general, las obligaciones pendientes de pago a incluir en la relación certificada prevista en el apartado 1 del artículo 3 del Real Decreto Ley 4/2012, de 24 de febrero, o en los certificados individuales que se expidan en virtud del artículo 4 del citado Real Decreto Ley, estarán registradas en la contabilidad a través de las cuentas 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados”, 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente” y 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”. En aquellos casos en que la entidad local tenga la condición de sujeto pasivo de un impuesto sobre el valor añadido, la deuda con el contratista correspondiente al impuesto que tenga carácter deducible estará registrada en la cuenta 410 “Acreedores por IVA”.

¹ En esta Nota se ha prescindido, para simplificar, de las anotaciones que proceda realizar a través de las cuentas del grupo 0 “Cuentas de control presupuestario”.



En su caso, aquellas obligaciones pendientes de pago que cumpliendo los requisitos para ser incluidas en la relación certificada, o en los certificados individuales, no estuvieran registradas en la contabilidad, deberán de haberse registrado con ocasión de la expedición de la relación y de los certificados, tal y como exige el artículo 5 del Real Decreto Ley 4/2012. Dicho registro se habrá efectuado de alguna de las siguientes formas:

- con imputación al presupuesto a través de la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”, en caso de que se hubiera dictado el acto de reconocimiento de la obligación de pago, o
- en caso contrario, sin imputación al presupuesto a través de la cuenta 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, donde permanecerán las obligaciones hasta que se imputen al presupuesto.

En ambos casos, si la entidad fuera sujeto pasivo de un impuesto sobre el valor añadido, la deuda correspondiente al impuesto de carácter deducible se habrá contabilizado a través de la cuenta 410 “Acreedores por IVA”.

En definitiva, el registro de las obligaciones en virtud del artículo 5 del Real Decreto Ley 4/2012 se habrá realizado mediante las siguientes anotaciones contables:

a) Por el importe presupuestario de la operación: base imponible más impuesto sobre el valor añadido no deducible	_____ x _____				
	6799	Otros gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (<i>si es relevante</i>),			
	6XX	Cuenta representativa del gasto por naturaleza (<i>si tiene poca importancia relativa</i>)			
	2XX	Cuenta de balance	a	400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente
				ó	ó
				413	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto
b) En su caso, por el impuesto sobre el valor añadido de carácter deducible	_____ x _____				
	472X	Hacienda Pública, IVA soportado	a	410	Acreedores por IVA soportado
	_____ x _____				



2. Mecanismo de financiación del pago a proveedores.

En el modelo de contrato de préstamo a suscribir por las entidades locales se prevé la apertura de una cuenta bancaria (a nombre de la entidad local aunque indisponible para ella) en la que se abonará el capital del préstamo y desde la cual se realizarán únicamente los cobros y pagos relativos al mismo. Por tanto, por lo que se refiere a los pagos, desde la cuenta bancaria que se abra se transferirán a las cuentas corrientes de los proveedores los importes correspondientes y se cargarán los reintegros de principal, los intereses y cualquier otro gasto que proceda derivado de la operación de crédito hasta su total cancelación.

Con el ingreso en cuenta del préstamo se registrará el nacimiento de la deuda financiera a largo plazo como ingreso presupuestario y con la información sobre los pagos realizados, se registrará la extinción de las deudas.

Las anotaciones contables a practicar serán las siguientes:

Por el reconocimiento del pasivo financiero que surge con el abono del préstamo en la cuenta bancaria	_____	x	_____	
	5759	Otras cuentas restringidas de pagos	a	430.2 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. De otros ingresos sin contraído previo
	_____	x	_____	
	430.2	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. De otros ingresos sin contraído previo	a	171 Deudas a largo plazo ²
	_____	x	_____	

Por la extinción de las deudas comerciales que no incorporen descuentos	_____	x	_____	
	401	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados		
	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		
	555	Pagos pendientes de aplicación (por las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto)		
	410	Acreeedores por IVA soportado	a	575.9 Otras cuentas restringidas de pagos
	_____	x	_____	

² La cuenta representativa de la deuda a largo plazo es la 171 "Deudas a largo plazo" dado que el prestamista es el Fondo para la financiación del pago a proveedores y esta entidad pública no tiene la condición de entidad de crédito.



Por la extinción de las deudas comerciales con aplicación del descuento que incorporen	_____ x _____			
	401	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados		
	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		
	555	Pagos pendientes de aplicación <i>(por las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto)</i>		
	410	Acreeedores por IVA soportado	a	575.9 Otras cuentas restringidas de pagos XXX Cuenta representativa del descuento aplicado ³
	_____ x _____			

La aplicación al presupuesto de 2012, obligatoria en virtud del artículo 10.5 del Real Decreto Ley 4/2012, de las obligaciones registradas en la cuenta 413 “Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto” se contabilizará, una vez tramitado, en su caso, el correspondiente expediente de modificación de créditos, mediante las siguientes anotaciones:

<i>(Con signo negativo):</i>	_____ x _____			
	(XXX) Cuenta de imputación (6799, 6XX ó 2XX)	a	(413)	Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto
Con signo positivo:	_____ x _____			
	XXX Cuenta de imputación (6799, 6XX ó 2XX)	a	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente
	_____ x _____			

Si dichas obligaciones se hubieran pagado a través del mecanismo de financiación antes de aplicarlas al presupuesto, a las anotaciones anteriores habría que añadir las relativas a la aplicación presupuestaria del pago:

<i>(La utilización de la cuenta 579 “Formalización” es opcional)</i>	_____ x _____			
	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	579 Formalización
	_____ x _____			
	579	Formalización	a	555 Pagos pendientes de aplicación
	_____ x _____			

³ Si el descuento obedeciera a una retención a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, la cuenta representativa del descuento sería la 4751 “Hacienda Pública, acreeedor por retenciones practicadas”.



3. Extinción de las obligaciones accesorias.

El artículo 9 del Real Decreto Ley 4/2012, al describir los efectos del abono de las obligaciones pendientes de pago, dispone en su apartado 2 que *“El abono a favor del contratista conlleva la extinción de la deuda contraída por la entidad local con el contratista por el principal, los intereses, costas judiciales y cualesquiera otros gastos accesorios”*.

Las obligaciones accesorias que resulten extinguidas con el pago de la deuda al contratista por importe del principal, se darán de baja en contabilidad mediante las siguientes anotaciones, en función de la cuenta en la que esté representada la deuda:

Obligaciones accesorias imputadas a presupuestos cerrados	_____ x _____		
	401 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados	a	7790 Beneficio por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados
	_____ x _____		

Obligaciones accesorias imputadas al presupuesto corriente	_____ x _____		
	400 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	579 Formalización
<i>(La utilización de la cuenta 579 “Formalización” es opcional)</i>	_____ x _____		
	579 Formalización	a	430.2 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. De otros ingresos sin contraído previo
	_____ x _____		
	430.2 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. De otros ingresos sin contraído previo	a	778 Ingresos extraordinarios
	_____ x _____		

Obligaciones accesorias pendientes de aplicar a presupuesto <i>(con signo negativo)</i>	_____ x _____		
	(778) Ingresos extraordinarios	a	(413) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
	_____ x _____		



Además, la entidad tendrá que practicar las anotaciones contables que, por razón del impuesto sobre el valor añadido soportado en las obligaciones accesorias, proceda efectuar de conformidad con la legislación tributaria aplicable.

4. Descuentos ofrecidos por los proveedores sobre el importe del principal de la obligación pendiente de pago.

Los descuentos o quitas que, en su caso, ofrezcan los proveedores se registrarán igual que la extinción de las obligaciones accesorias a que se refiere el apartado 3 anterior.

Si la entidad contable aplica el **MODELO SIMPLIFICADO** de contabilidad local, el tratamiento contable de las operaciones descritas en relación con el mecanismo de financiación del pago a proveedores, será idéntico pero utilizando en las anotaciones las cuentas del Plan de Cuentas local Simplificado. A continuación se incluyen la tabla de equivalencias de las cuentas implicadas en los registros y las anotaciones contables a practicar:



TABLA DE EQUIVALENCIAS:

PGCP ADAPTADO A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL		PLAN DE CUENTAS LOCAL SIMPLIFICADO	
171	Deudas a largo plazo.	170	Préstamos y otras deudas a largo plazo.
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.
401	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.	401	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.
410	Acreeedores por IVA soportado.	410	Acreeedores por IVA soportado.
413	Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.	413	Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. De otros ingresos sin contraído previo.	430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.
472X	Hacienda Pública, IVA soportado.....	472	Hacienda Pública, IVA soportado.
4751	Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.	475	Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.
555	Pagos pendientes de aplicación.	555	Pagos pendientes de aplicación.
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos.	575	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.
579	Formalización.	579	Formalización.
6799	Otros gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.	678	Gastos excepcionales.
778	Ingresos extraordinarios.	778	Ingresos excepcionales.
7790	Beneficio por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados.	771	Beneficio por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados.

ANOTACIONES CONTABLES:

1. Contabilización de las obligaciones no registradas a incluir en la relación certificada de facturas o en los certificados individuales:



a) Por el importe presupuestario de la operación: base imponible más impuesto sobre el valor añadido no deducible	_____ x _____				
	678	Gastos excepcionales (<i>si es relevante</i>)			
	6XX	Cuenta representativa del gasto por naturaleza (<i>opcional si tiene poca importancia relativa</i>)			
	2XX	Cuenta de balance			
		a	400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	
			ó	ó	
			413	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto	
	_____ x _____				
b) En su caso, por el impuesto sobre el valor añadido de carácter deducible	472	Hacienda Pública, IVA soportado	a	410	Acreedores por IVA soportado
	_____ x _____				

2. Reconocimiento de la operación de crédito:

Por el reconocimiento del pasivo financiero que surge con el abono del préstamo en la cuenta bancaria	_____ x _____				
	575	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos	a	430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente
	_____ x _____				
	430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente			
		a	170	Préstamos y otras deudas a largo plazo	
	_____ x _____				

3. Cancelación de las deudas con proveedores:

Por la extinción de las deudas comerciales que no incorporen descuentos	_____ x _____			
	401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados		
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		
	555	Pagos pendientes de aplicación (<i>por las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto</i>)		
	410	Acreedores por IVA soportado	a	575
	_____ x _____			



Por la extinción de las deudas comerciales con aplicación del descuento que incorporen	_____	x	_____		
	401	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados			
	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente			
	555	Pagos pendientes de aplicación <i>(por las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto)</i>			
	410	Acreeedores por IVA soportado	a	575	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos
			XXX	Cuenta representativa del descuento aplicado ⁴	
	_____	x	_____		

4. Aplicación al presupuesto de 2012 de las obligaciones registradas en la cuenta 413 "Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto", obligatoria en virtud del artículo 10.5 del Real Decreto Ley 4/2012:

<i>(Con signo negativo):</i>	_____	x	_____		
	(XXX)	Cuenta de imputación (678, 6XX ó 2XX)	a	(413)	Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto
Con signo positivo:	_____	x	_____		
	XXX	Cuenta de imputación (678, 6XX ó 2XX)	a	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente
	_____	x	_____		

Si dichas obligaciones se hubieran pagado a través del mecanismo de financiación antes de aplicarlas al presupuesto, a las anotaciones anteriores habría que añadir las relativas a la aplicación presupuestaria del pago:

<i>(La utilización de la cuenta 579 "Formalización" es opcional)</i>	_____	x	_____		
	400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	579	Formalización
	_____	x	_____		
	579	Formalización	a	555	Pagos pendientes de aplicación
	_____	x	_____		

⁴ Si el descuento obedeciera a una retención a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, la cuenta representativa del descuento sería la 475 "Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos".



5. Extinción de las obligaciones accesorias:

Obligaciones accesorias imputadas a presupuestos cerrados	_____ x _____		
	401 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados	a	771 Beneficio por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados
	_____ x _____		

Obligaciones accesorias imputadas al presupuesto corriente	_____ x _____		
	400 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	a	579 Formalización
<i>(La utilización de la cuenta 579 "Formalización" es opcional)</i>	_____ x _____		
	579 Formalización	a	430 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.
	_____ x _____		
	430 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.	a	778 Ingresos excepcionales
	_____ x _____		

Obligaciones accesorias pendientes de aplicar a presupuesto <i>(con signo negativo)</i>	_____ x _____		
	(778) Ingresos excepcionales	a	(413) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
	_____ x _____		

Además, la entidad tendrá que practicar las anotaciones contables que, por razón del impuesto sobre el valor añadido soportado en las obligaciones accesorias, proceda efectuar de conformidad con la legislación tributaria aplicable.

Los descuentos o quitas que sobre el importe del principal de la obligación pendiente de pago ofrezcan, en su caso, los proveedores se registrarán del mismo modo que la extinción de las obligaciones accesorias prevista en este apartado 5.

Por último, las entidades contables que lleven su contabilidad conforme al **MODELO BÁSICO** deberán registrar las operaciones relativas al mecanismo de financiación para el pago a sus proveedores siguiendo el tratamiento contable que, con carácter general, se indica a continuación:



Cuando la entidad local tenga conocimiento del ingreso en cuenta del préstamo registrará en el “Área de Endeudamiento” el alta y la recaudación de la operación de crédito a largo plazo con imputación al presupuesto de ingresos y cuando tenga la información sobre los pagos realizados registrará el pago de las deudas satisfechas.

Las obligaciones accesorias procedentes de Presupuestos cerrados que resulten extinguidas con el pago de la obligación principal se tratarán como “bajas”, al igual que las anulaciones y prescripciones; en el caso de que las obligaciones accesorias deriven del Presupuesto de gastos corriente su extinción se equipará a una anulación y, en consecuencia, se registrará con signo negativo. Los descuentos o quitas que, en su caso, ofrezcan los proveedores se registrarán de la misma forma que la extinción de las obligaciones accesorias contemplada en este párrafo.

Además, la entidad tendrá que practicar las anotaciones contables relativas a los descuentos que incorporen las obligaciones que se satisfagan a través del mecanismo extraordinario de financiación, así como aquéllas que, por razón del impuesto sobre el valor añadido soportado en las obligaciones extinguidas, proceda efectuar de conformidad con la legislación tributaria aplicable.

(21 de mayo de 2012)