

EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN EN EL ENDEUDAMIENTO DE LAS ENTIDADES LOCALES

Eulalia M^a JARA CORRALES.

*Interventora-Tesorerera en prácticas. INSTITUTO NACIONAL DE
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (INAP). CURSO 2017/18*

*Trabajo de evaluación presentado para el Curso Monográfico de Estudios
Superiores: endeudamiento, fondo de financiación y principio de prudencia financiera
en las entidades locales (III edición)*

SUMARIO:

1. Marco Legal
2. Requisitos y límites del endeudamiento a largo plazo de las Entidades Locales
3. Los distintos Perímetros de Consolidación de las Entidades Locales
4. El Perímetro de Consolidación de las Entidades Locales en términos SEC
5. El Inventario de Entes del Sector Público local
6. Conclusión
7. Supuestos
8. Bibliografía.

1. MARCO LEGAL

El art. 2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 05 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) incluye, entre los recursos que forman la Hacienda de las Entidades Locales (EELL), el producto de las operaciones de crédito.

El régimen jurídico de las operaciones de crédito en el ámbito local se desarrolla fundamentalmente en los arts. 48 a 55 del TRLHL, a lo que hay que unir, entre otra normativa:

1- La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF).

2- La Orden HAP/2105/2012, de 01 de octubre, por la que se desarrollan las Obligaciones de Suministro de Información previstas en la LOEPSF (el art. 17 de la Orden se refiere a las obligaciones de suministro de información en materia de endeudamiento: operaciones de préstamo y emisiones de deuda).

3- La Disposición Final Trigésimo Primera de La Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, que dota de vigencia indefinida a la Disposición Adicional Décimo Cuarta del Real Decreto Ley 20/2011, de

30 de marzo, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera para la Corrección del Déficit Público.

4- El Real Decreto Ley 17/2014, de 26 de diciembre, de Medidas de Sostenibilidad Financiera de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales y Otras de Carácter Económico.

5- La Resolución de 04 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de Prudencia Financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

6- Las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio.

2. REQUISITOS Y LÍMITES DEL ENDEUDAMIENTO A LARGO PLAZO DE LAS EELL

De acuerdo con el art. 48 TRLHL, la regla general es que las EELL pueden concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades, tanto a largo como a corto plazo. En el caso de las operaciones de crédito a largo plazo, es decir, aquellas con un plazo de duración superior a 12 meses, su finalidad principal, como establece el art. 49 TRLHL, es la financiación de las inversiones, incluyendo entre las mismas, no sólo los gastos de inversión del Capítulo VI del Presupuesto de Gasto, sino también, los del Capítulo VII.

El endeudamiento a largo plazo en el ámbito local está sujeto a los siguientes límites y requisitos generales:

1- La competencia para la concertación de las operaciones de crédito a largo plazo en los términos del art. 52 TRLHL y de los arts. 21.1.f) y 22.1.m) de la Ley 7/1985, de 02 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), para los Municipios de Régimen Común, del art. 33.1.k) y 34.1.f) LRBRL, para las Diputaciones.

2- La existencia de presupuesto aprobado para el ejercicio en curso, tal como indica el art. 50 TRLHL, sin perjuicio de que excepcionalmente, cuando se produzca la situación de prórroga del Presupuesto se pueda concertar operaciones de crédito a largo plazo para la financiación de inversiones vinculadas directamente a modificaciones de crédito tramitadas en la forma prevista en los apartados 1, 2, 3 y 6 del art. 177 TRLHL (créditos extraordinarios y suplementos de créditos).

3- El informe de Intervención que regula el art. 52.2 TRLHL.

4- La autorización de la Administración, estatal o autonómica, que ejerza la tutela financiera en los siguientes casos:

a) Cuando el volumen del capital vivo, en términos consolidado, de las operaciones de crédito vigentes a corto y a largo plazo, incluyendo la operación proyectada, exceda del 75% pero no supere el 110% de los ingresos corrientes

liquidados o devengados en el ejercicio anterior o, en su defecto, en el precedente a este último cuando el cómputo haya de realizarse en el primer semestre del año y no se haya liquidado el presupuesto correspondiente a aquel (art. 53.2 TRLHL y Disposición Final 31 de la LPGE de 2013). Es necesario siempre que el Ahorro Neto sea positivo.

En todo caso precisarán de la autorización del Ministerio de Hacienda las operaciones de crédito que se formalicen en el exterior (fuera del espacio territorial de la Unión Europea) o con entidades financieras no residentes en dicho espacio, así como las operaciones que se instrumenten mediante la emisión de deuda pública y cualquier otra apelación al crédito público (art. 53.5 TRLHL).

b) Todas las operaciones de endeudamiento a largo plazo de una Corporación Local incluida en el ámbito subjetivo de los arts. 111 y 135 TRLHL, que incumpla el objetivo de estabilidad presupuestaria o deuda pública (art. 20.2 LOEPSF).

5- El Ahorro Neto, calculado de forma individual, debe ser positivo (art. 53.1 TRLHL y Disposición Final 31 de la LPGE de 2013).

6- El cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública y de los demás principios y obligaciones que se derivan de la aplicación de la LOEPSF.

7- El cumplimiento del principio de prudencia financiera (art. 48 bis TRLHL y Resolución de 04 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera).

Además, existen operaciones de crédito con régimen específico entre las que cabe destacar:

a) Las operaciones de crédito para financiar nuevos o mayores gastos por operaciones corrientes expresamente declarados necesarios y urgentes (art. 177.5 TRLHL)

b) Las operaciones de crédito que se formalicen para el saneamiento del Remanente de Tesorería (art. 193.2 TRLHL), a las que se les exigen los requisitos del art. 177.5 TRLHL.

c) Las operaciones de crédito que se formalicen con cargo al Fondo de Financiación a EELL (Real Decreto Ley 17/2014, de 26 de diciembre).

d) La sustitución de operaciones del art. 49.2.d) TRLHL, cuyos requisitos se recogen en el apartado 7º de la Resolución de 04 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera

e) Exclusivamente para el ejercicio 2017, la Disposición Adicional 98ª de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado de 2017, reguló la consolidación de la deuda a corto plazo en deuda a largo plazo por parte de las EELL.

Partiendo de la base de un Ahorro Neto Positivo, para que las EELL puedan acceder al crédito a largo plazo para financiar inversiones es necesario, entre otros requisitos, que el porcentaje de deuda viva, en términos consolidados, no exceda del 110% de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio anterior: -si no excede del 75%, no se requiere autorización del órgano que ejerza la tutela financiera; -

si es superior al 75%, pero no excede del 110%, se requiere autorización del órgano que ejerce la tutela financiera; y -si es superior al 110%, no se puede acceder al endeudamiento a largo plazo. Además, se requiere el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de los demás principios y obligaciones que se derivan de la aplicación de la LOEPSF, que siempre se aplica en términos consolidados.

A estos efectos ¿Cuál es el perímetro de consolidación de las Entidades Locales?

3. LOS DISTINTOS PERÍMETROS DE CONSOLIDACIÓN DE LAS EELL.

El Sector Público Local¹ está formado por:

ENTIDADES LOCALES	<ul style="list-style-type: none"> • Ayuntamientos • Diputaciones • Consejos y Cabildos Insulares
OTRAS ENTIDADES LOCALES	<ul style="list-style-type: none"> • Mancomunidades • Comarcas • Áreas Metropolitanas • Agregación de Municipios • Entidades de Ámbito Inferior al Municipio
ENTES DEPENDIENTES	<ul style="list-style-type: none"> • Consorcios • Fundaciones • Asociaciones Privadas
ENTES PARA LA GESTIÓN DESCENTRALIZADA	<ul style="list-style-type: none"> • Organismos Autónomos (OOAA) • Entidades Públicas Empresariales (EEPPEE) • Empresas Públicas Locales • Sociedades Mercantiles Interadministrativas • Empresas Privadas con participación pública local

¹ Sánchez Rubio, Francisco Javier. El Presupuesto de las Entidades Locales. Unidad Didáctica de Gestión Presupuestaria. Curso Selectivo Interventores-Tesorereros de la Administración Local 2017/2018. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Diapositiva número 7.

En el ámbito local podemos distinguir tres grandes perímetros de consolidación: -el perímetro de consolidación presupuestario, -el perímetro de consolidación contable, y -el perímetro de consolidación a afectos de estabilidad (LOEPSF).

1. EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN PRESUPUESTARIO (arts. 164 a 166 y 168 TRLHL y arts. 115 a 118 RD 500/1990, de 20 de abril): el Presupuesto General se integra por: -el presupuesto de la entidad local, -los presupuestos de los OOAA, y -los estados de previsión de gastos e ingresos de las EEPPEE y de las Sociedades Mercantiles (SSMM) cuyo capital pertenece íntegramente a la entidad local o a sus OOAA.

Se integran como Anexos al Presupuesto General: -los estados de previsión de ingresos y gastos de las demás SSMM participadas por la entidad local, y -el estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus OOAA y SSMM.

Así², tienen sus propios presupuestos: -los Ayuntamientos, -las Diputaciones, -los Consejos y Cabildos, -las Mancomunidades, -las Comarcas y -las Áreas Metropolitanas.

Consolidan dentro del Presupuesto General: -los OOAA, -las EEPPEE y -las SSMM participadas al 100% por la entidad local.

Acompañan al Presupuesto General: -las Sociedades parcialmente participadas por la entidad local.

Además, hay que tener en cuenta a los Consorcios adscritos a la entidad local, porque el art. 122 de la Ley 40/2015, de 01 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) establece en su apartado primero que los Consorcios estarán sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración Pública a la que estén adscritos, sin perjuicio de su sujeción a lo previsto en la LOEPSF, y, en su apartado cuarto, que los Consorcios deberán formar parte de los presupuestos e incluirse en la cuenta general de la Administración Pública de adscripción.

No forman parte del Presupuesto ni de su documentación complementaria: -las Fundaciones, y -las Asociaciones privadas.

2. EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN CONTABLE: el TRLHL regula la Contabilidad en su Capítulo III del Título VI, concretamente se refiere a la Cuenta General en los arts. 208 a 212. La Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (ICAL 2013), regula la Cuenta General en su Capítulo II del Título IV.

La Regla 44 de la ICAL establece en su apartado segundo que la Cuenta General de la entidad local estará integrada por: -la Cuenta de la propia entidad, -la Cuenta de

² Sánchez Rubio, Francisco Javier. El Presupuesto de las Entidades Locales. Unidad Didáctica de Gestión Presupuestaria. Curso Selectivo Interventores-Tesorereros de la Administración Local 2017/2018. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Diapositiva número 17.

los OOAAs, -las cuentas anuales de las SSMM de capital íntegramente propiedad de la entidad local, y -las cuentas anuales de las EEPPEE.

La Regla 48 de la ICAL señala que a la Cuenta General de la entidad local se acompañarán: -los documentos a que se refiere la regla 45.3 (actas de arqueo y certificaciones bancarias), -las cuentas anuales de las SSMM en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local, y -las cuentas anuales de aquellas unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la LOEPSF no comprendidas en el apartado anterior ni integradas en la Cuenta General.

Además, esta regla 48 establece en su apartado segundo que, en caso de que el Pleno de la Corporación así lo haya establecido, a la Cuenta General se acompañarán los estados integrados y consolidados de las cuentas que haya determinado. Este apartado sigue en vigor en tanto se desarrolle el apartado cuarto del art. 209 TRLHL, modificado por la Disposición Final 13.1 de la LPGE 2017, que atribuye al Ministerio de Hacienda la competencia para determinar los estados consolidados que deben acompañar a la Cuenta General de la entidad local.

3. EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN A EFECTOS DE ESTABILIDAD (LOEPSF): el art. 2 LOEPSF define su ámbito de aplicación subjetivo en los siguientes términos “A los efectos de la presente Ley, el sector público se considera integrado por las siguientes unidades: 1. El sector Administraciones Públicas, de acuerdo con la definición y delimitación del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales aprobado por el Reglamento (CE) 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996 que incluye los siguientes subsectores, igualmente definidos conforme a dicho Sistema: a) Administración Central, que comprende el Estado y los organismos de la Administración Central; b) Comunidades Autónomas; c) Corporaciones Locales y d) Administraciones de Seguridad Social. 2. El resto de las EEPPEE, SSMM y demás entes de derecho público dependientes de las administraciones públicas, no incluidas en el apartado anterior, tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas”.

A estos efectos, el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 2010) aprobado por el Reglamento (CE) 549/2013, que sustituyó al Reglamento (CE) 2223/96, define al sector Administraciones Públicas como aquel que incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o que efectúan operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional.

Es el subsector Administración Pública Local en términos SEC lo que determina el perímetro de consolidación que hay que tener en cuenta en el endeudamiento de las entidades locales: ¿Qué entidades lo integran? La respuesta a esta pregunta, que es el objeto del presente trabajo, se va a desarrollar tomando como base el Manual elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) para el Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales.

4. EL PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN DE LAS EELL EN TÉRMINOS SEC.

El Sector Administración Pública Local está formado por las Corporaciones Locales y por sus entidades dependientes que sean unidades institucionales públicas no de mercado. Para que un ente dependiente de una Corporación Local forme parte de su perímetro de consolidación a efectos de estabilidad, debe ser calificado como Administración Pública y para ello debe reunir tres características: -ser una unidad institucional, -ser una unidad pública y -ser una unidad no de mercado.

1. Unidad Institucional: entidad dotada de un estatuto que le confiera personalidad jurídica.

2. Unidad Institucional Pública: entidad con personalidad jurídica diferenciada que adopte la forma de derecho público. Es el caso de los OOAA.

Se incluyen a las SSMM siempre que estén sometidas al control de otras unidades públicas, siendo condición suficiente para ello que su capital pertenezca en más de un 50% a una o varias unidades públicas.

Las Fundaciones son unidades institucionales públicas si una o varias administraciones públicas nombran a la mayor parte de los patronos o disponen de la mayoría de los derechos de voto en el patronato.

3. Unidad Institucional Pública no de Mercado: entidad cuya actividad principal sea la redistribución de la renta o riqueza, o bien, entidad productora no de mercado, es decir, dedicada a ofrecer bienes y servicios al ciudadano a título gratuito o semigratuito.

Las Fundaciones Públicas locales no son de mercado, y por tanto son Administración Pública Local, si están controladas y a la vez financiadas (cobertura, año a año, de la mayor parte de sus gastos corrientes y de inversión) por una o varias administraciones públicas.

Son de Mercado los entes que tienen como actividad principal una actividad comercial, es decir, que venden productos o prestan servicios a cambio de un precio que debe ser económicamente significativo (que las ventas cubran al menos el 50% de los costes de producción).

Este tercer punto es el que ofrece mayor complejidad a la hora de decidir si una entidad forma parte o no del perímetro de consolidación de la Corporación Local a efectos de estabilidad. Para determinar si una unidad institucional pública está dentro o fuera del sector Administración Pública, hay que analizar tres aspectos: -la actividad económica realizada, -la naturaleza de sus ingresos y -la regla del 50%.

1. NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA REALIZADA: hay que estar a la realidad económica de la actividad y no a su forma jurídica para determinar si la actividad desarrollada por la entidad es o no comercial o de mercado. No son de mercado, y por tanto se clasifican como administración pública, las unidades institucionales públicas que tengan por actividad: - la redistribución de la renta o riqueza, - la producción de bienes o prestación de servicios sin contraprestación, o - la

ejecución de infraestructuras que no van a ser explotadas por la unidad que las ejecuta sino que se traspasan a la administración que las encomienda.

2. NATURALEZA DE LOS INGRESOS RECIBIDOS COMO CONTRAPRESTACIÓN: una vez comprobado que la unidad realiza una actividad comercial hay que estudiar la naturaleza de los ingresos recibidos como contraprestación para saber si son o no precio.

No son precios los impuestos y las transferencias, por tanto la unidad que reciba como ingresos, impuestos y transferencias, cualquiera que sea la actividad que realice, quedará clasificada como administración pública.

Si lo que recibe son tasas, en tanto éstas no estén vinculadas al servicio real prestado por la entidad ni al coste de los mismos, son impuestos y por tanto la unidad que reciba como ingresos estas tasas, no es de mercado y quedará clasificada como administración pública. Pero las tasas que sí están vinculadas al servicio real prestado o al coste de los mismos, sí se consideran precio, por lo que habrá que estar a la regla del 50% para determinar si esos precios son significativos y como resultado de ello, considerar a la unidad como de mercado o como administración.

Si el principal cliente de una empresa pública es una administración pública, aunque hay que analizar caso por caso, la regla general es que los ingresos recibidos por la empresa pública tendrán el carácter de transferencia, por lo que no se consideran precio y por tanto la empresa será una unidad institucional pública productora no de mercado y quedará clasificada como administración pública.

3. REGLA DEL 50%: si la unidad institucional pública realiza una actividad comercial (producción de bienes y servicios al mercado) a cambio de la cual recibe un ingreso que tiene el carácter de precio, hay que ver si ese precio es significativo, para lo cual se aplica la regla del 50% que permite comparar los ingresos recibidos por las ventas (ingresos de mercado) con los costes de producción:

- Si las ventas $>$ 50% costes de producción: la unidad es productora de mercado y por tanto no es administración pública.
- Si las ventas $<$ 50% costes de producción: la unidad es productora no de mercado y por tanto queda clasificada como administración pública.

El cumplimiento del criterio del 50% debe darse durante una serie de ejercicios, sin que las fluctuaciones del volumen de ventas en un año puntual hagan necesaria una reclasificación de las unidades institucionales públicas de mercado a administración pública o viceversa.

¿Qué se incluye en el concepto ventas para la aplicación de la regla del 50%? Para una unidad pública sometida a la contabilidad privada (sociedades mercantiles o fundaciones) las partidas que forman parte de las ventas son:

- El Importe Neto de la Cifra de Negocios (ventas y prestaciones de servicios, excluidos los impuestos, siempre que se haya verificado que se corresponden con el concepto de ventas en contabilidad nacional, es decir, que sean ingresos de mercado)

- El aumento o la disminución de existencias de productos terminados o en curso.
- Los ingresos accesorios, siempre que procedan de una actividad productiva.

En ningún caso se considerarán ventas los restantes ingresos recogidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, tales como: -los excesos de provisión para riesgos y gastos, -los resultados extraordinarios, -los ingresos financieros, -las transferencias corrientes y de capital recibidas, -las imputaciones de subvenciones de capital al resultado del ejercicio, -las subvenciones para cubrir el déficit global de una unidad (respecto a las subvenciones de explotación (producción), se establecen criterios muy restrictivos para su admisión, debiéndose analizar caso por caso, por lo que la regla general es la de su exclusión), y -los trabajos realizados para el inmovilizado, que no se incluyen como ingresos, pero se restan de los gastos a la hora de calcular el coste de producción.

Por su parte, el coste de producción estará integrado por las siguientes partidas propias de la contabilidad privada:

- La remuneración de los asalariados: sueldos, salarios y cargas sociales.
- El consumo de capital fijo: amortizaciones.
- Los consumos intermedios: aprovisionamientos, servicios exteriores y otros gastos corrientes.
- Otros impuestos sobre la producción: tributos.

No computan en el coste de producción: -los trabajos realizados para la empresa, ni -los gastos financieros.

Los conceptos que forman parte del coste de producción se definen en término de contabilidad nacional, por lo que también formarán parte del mismo aquellas partidas contables cuando del análisis de las mismas se desprenda que deben incluirse como coste de producción (por ejemplo la partida de gastos extraordinarios, cuando implica relación con un tercero).

Para una unidad sometida a contabilidad pública, es decir, que sigue el régimen de presupuesto limitativo (OOAA o Consorcios), los conceptos a incluir como ventas y como coste de producción serán los equivalentes a los señalados anteriormente para las unidades sometidas a contabilidad privada.

La aplicación de la regla del 50% se resume en el siguiente cuadro³:

³ Raya Gómez, Juan. La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Unidad Didáctica de Gestión Presupuestaria. Curso Selectivo Interventores-Tesorereros de la Administración Local 2017/2018. INAP. Documento número 3.2.

REGLA 50%			
CÁLCULO DE LAS VENTAS			
Conceptos Haber Pérdidas y Ganancias	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
(+) Ventas			
(+) Prestaciones servicios a 3 ^o			
(+) Prestaciones servicios al Ayto.			
(+) Aumento existencias PT o en curso			
(-) Disminución existencias PT o en curso			
(+) Ingresos accesorios			
(+) Subv. Idem. sector privado*			
TOTAL VENTAS			
CÁLCULOS DE LOS COSTES DE PRODUCCIÓN			
Conceptos Debe Pérdidas y Ganancias	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
(+) Aprovisionamientos			
(+) Gastos de Personal			
(+) Amortizaciones			
(+) Otros gastos de explotación			
(-) Gastos objeto de activación (=trabajos realizados para el propio inmovilizado)			
TOTAL COSTES			
VENTAS / COSTESx100			

(*) Las únicas subvenciones que podrían computar como ventas serían aquellas que recibieran también los productores privados para el mismo tipo de actividad y

calculadas por unidad de bien o servicio producido. No obstante, Eurostat realiza una interpretación sumamente restrictiva de las subvenciones a los productos que pueden considerarse como ingresos por ventas para la aplicación de la regla del 50%, por lo sólo se admitirá con carácter excepcional tras un análisis caso por caso de estas subvenciones, aún cuando también las reciban unidades privadas.

El SEC establece una regla especial de valoración de las ventas para los intermediarios y revendedores. Esta regla es la que hay que aplicar a las empresas públicas de vivienda y suelo que actúan como promotores de vivienda. En el concepto de ventas únicamente puede incluirse el margen comercial y hay que tener en cuenta que los costes de producción no forman parte del coste de venta. En el caso de empresas que promuevan viviendas para ser alquiladas, dichas viviendas formarán parte de su inmovilizado y como ingresos de mercado computarán los ingresos recibidos por el arrendamiento, que deberán compararse con los costes de producción, incluido la amortización de dichas viviendas. El siguiente cuadro⁴ es muy ilustrativo a la hora de aplicar esta regla especial de la promoción de viviendas:

REGLA 50% EMPRESAS DE VIVIENDAS			
CÁLCULO DE LAS VENTAS PARA EMPRESAS DE VIVIENDAS			
Conceptos Haber Pérdidas y Ganancias	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
Venta de promociones			
a. Disminución existencias de P.T.			
b. Aumento existencias P.T.			
c. Aprovisionamientos			
+a-b+c = Coste de Venta			
Venta – Coste de Venta = Margen Comercial venta de viviendas			
(+) Ingresos por arrendamientos			
(+) ingresos accesorios			
TOTAL VENTAS			

⁴ Raya Gómez, Juan. La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Unidad Didáctica de Gestión Presupuestaria. Curso Selectivo Interventores-Tesorereros de la Administración Local 2017/2018. INAP. Documento número 3.3.

CÁLCULOS DE LOS COSTES DE PRODUCCIÓN			
Conceptos Debe Pérdidas y Ganancias	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
(+) Gastos de Personal			
(+) Amortizaciones			
(+) Otros gastos de explotación			
(-) trabajos realizados para el propio inmovilizado)			
TOTAL COSTES			
VENTAS / COSTESx100			

5. EL INVENTARIO DE ENTES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL.

El Título I del Real Decreto 1463/2007, de 02 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las EELL y que está en vigor en lo que no se oponga a las LOEPSF, regula el Inventario de Entes del Sector Público Local. Conforme a su art. 3, la clasificación de los entes del Sector Público Local se realiza de forma consensuada por un grupo de trabajo integrado por representantes del Instituto Nacional de Estadística y de la IGAE (ambos órganos son los competentes en la elaboración de las cuentas nacionales de las unidades que componen el Sector de las Administraciones Públicas) y por representantes del Banco de España, que prestan colaboración técnica. La clasificación tiene una vigencia de 5 años (coincidente con la duración de las Bases de la Contabilidad Nacional), salvo que se produzca un cambio en el objeto social, una modificación sustancial de la actividad desarrollada o un cambio en las fuentes de financiación de alguno de los entes, en cuyo caso, se estudiará de nuevo su clasificación.

Hay que tener en cuenta además lo dispuesto con carácter de básico por los arts. 82 y 83 de la LRJSP que se refieren al Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local y al régimen de inscripción.

El enlace para consultar el Inventario de Entes es <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/BDGL/asp/consultainventario.aspx>

6. CONCLUSIÓN

El Perímetro de Consolidación en el endeudamiento de las EELL está integrado por la propia Corporación y sus entes dependientes que se clasifiquen en términos SEC

como Administración Pública Local. Se distinguen dentro de la clasificación de Administración Pública Local entre:

1. Entes de carácter administrativos (sujetos a presupuesto limitativo y contabilidad pública): -la propia Corporación Local, -sus OOAA (arts. 85.2 y 85bis LRBRL) y -los Consorcios adscritos (arts. 118 a 127 LRJSP)

2. Entes de carácter mercantil (no sujetos a presupuestos limitativos, que se rigen por la contabilidad privada): son entes, que no obstante su naturaleza privada, constituyen unidades institucionales públicas productores no de mercado, según las reglas anteriormente analizadas: - las EEPPEE locales (arts. 85.2 y 85bis LRBRL), -las SSMM locales, tanto las participadas íntegramente por la Corporación Local, como las participadas mayoritariamente (arts. 85.2 y 85ter LRBRL), y -las Fundaciones Públicas Locales.

En estos tres casos además de tratarse de unidades institucionales públicas, es decir con personalidad jurídica diferenciada y controladas por la Corporación Local, deben ser productoras no de mercado, es decir, deben realizar actividades no comerciales o si realizan actividades comerciales de producción de bienes y prestación de servicios al mercado, los ingresos que perciban por ellos no deben tener el carácter de precios significativos, lo que se comprueba con la aplicación de la regla del 50%.

Todos los entes instrumentales de una entidad local que formen parte del Sector Público deben estar registrados en el Inventario de Entes del Sector Público Local, referido en el apartado anterior.

7. SUPUESTOS.

SUPUESTO 1. La Diputación de X quiere saber si en el ejercicio n+1 los entes instrumentales siguientes forman parte de su perímetro de consolidación a efectos de estabilidad y endeudamiento: a) Organismo Autónomo que ofrece a los ciudadanos servicios culturales a título gratuito, b) Sociedad Mercantil con capital 100% de la Diputación, cuyo objeto es la actividad inmobiliaria a cambio de ingresos de mercado y c) EEPPEE cuya actividad comercial es la explotación del patrimonio del municipio obteniendo como contraprestación ingresos de mercado. Las cuentas de resultados de la Sociedad y de la EEPPEE son las siguientes:

CUENTA DE RTDOS. SOC. INMOBILIARIA	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
● Importe neto cifra neg.	1.227.095,00	1.021.650,00	2.778.696,00
● Variac. Exist. Edificios construidos.	(645.944,00)	253.960,00	(763.154,00)
● Aprovisionamientos.	(611.496,00)	(1.641.164,00)	(1.552.849,00)
● Otros ingresos explot.	385.208,00	599.635,00	590.552,00
● Gastos de personal.	(1.580.665,00)	(1.604.276,00)	(1.693.859,00)
● Otros gastos explotación.	(534.026,00)	(457.634,00)	(470.985,00)
● Amortización inmov.	(371.362,00)	(369.273,00)	(368.267,00)
● Imputación subv. Inmov.	435.977,00	1.276.124,00	1.536.945,00
RESULTADO EXPLOT.	(1.695.213,00)	(920.978,00)	57.079,00
● Ingresos financieros.	94,00	1.266,00	349,00
● Gastos financieros	(305.990,00)	(372.869,00)	(452.390,00)
RESULTADO FRO.	(305.896,00)	(371.603,00)	(452.041,00)
RESULTADO EJERCICIO	(2.001.109,00)	(1.292.581,00)	(394.962,00)

CUENTA DE RTDOS. EEPPEE	Ejercicio n	Ejercicio n-1
● Ingresos de la actividad propia.	200.500,00	198.000,00
● Aprovisionamientos	(95.000,00)	(80.520,00)
● Otros ingresos de explotación.	25.695,66	21.868,87
● Gastos de personal.	(272.517,07)	(231.313,04)
● Otros gastos de la actividad.	(184.108,94)	(163.029,31)
● Amortizaciones del inmovilizado.	(30.540,26)	(31.580,21)
● Subvenciones traspasadas a resultados.	294.497,48	133.644,39
EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD	(61.473,13)	(152.929,30)
● Ingresos financieros	78,51	10,47
● Gastos financieros	(2.269,32)	(7.674,00)

EXCEDENTE FINANCIERO	(2.190,81)	(7.663,53)
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	(63.663,94)	(160.592,83)

➤ SOLUCIÓN:

a) El Organismo Autónomo forma parte del perímetro de consolidación. No hay dudas que es una unidad institucional pública productora no de mercado.

b) La Sociedad Mercantil Inmobiliaria es una unidad institucional pública que realiza una actividad comercial. Para determinar si está excluida o incluida en la clasificación Administración Pública y, como consecuencia, en el perímetro de consolidación de la Diputación, hay que analizar si los ingresos que recibe como contraprestación son precios significativos para lo cual se aplica la regla del 50%, en este caso, la regla especial de empresas de viviendas.

CÁLCULO DE LAS VENTAS PARA EMPRESAS DE VIVIENDAS			
Conceptos Haber PyG	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
Venta de promociones	1.227.095,00	1.021.650,00	2.778.696,00
a. Disminución existencias de P.T.	645.944,00	0,00	763.154,00
b. Aumento existencias de P.T.	0,00	253.960,00	0,00
c. Aprovisionamientos	611.496,00	1.641.164,00	1.552.849,00
+a-b+c = Coste de Venta	1.257.440,00	1.387.204,00	2.316.003,00
Venta – Coste Venta = Margen Comercial	(30.345,00)	(365.554,00)	462.693,00
(+) ingresos accesorios	385.208,00	599.635,00	590.552,00
TOTAL VENTAS	354.863,00	234.081,00	1.053.245,00
CÁLCULOS DE LOS COSTES DE PRODUCCIÓN			
Conceptos Debe PyG	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
(+) Gastos de Personal	1.580.665,00	1.604.276,00	1.693.859,00
(+) Amortizaciones	371.362,00	369.273,00	368.267,00

(+) Otros gastos explotación	534.026,00	457.634,00	470.985,00
TOTAL COSTES	2.486.053,00	2.431.183,00	2.533.111,00
VENTAS / COSTESx100	14,27%	9,63%	41,58%

Las ventas no cubren el 50% de los costes de producción, por lo que no son significativas, en consecuencia, la Sociedad Inmobiliaria es una unidad pública productora no de mercado que se clasifica como Administración Pública, formando parte del perímetro de consolidación de la Diputación.

a) Por el mismo razonamiento que en b), a la EEPPEE se le aplica la regla del 50%, pero en este caso, la regla general.

Conceptos Haber PyG	Ejercicio n	Ejercicio n-1
(+) Ingresos actividad	200.500,00	198.000,00
(+) Ingresos accesorios	25.695,66	21.868,87
TOTAL VENTAS	226.195,66	219.868,87
Conceptos Debe PyG	Ejercicio n	Ejercicio n-1
(+) Aprovisionamientos	95.000,00	80.520,00
(+) Gastos de Personal	272.517,07	231.313,04
(+) Amortizaciones	30.540,26	31.580,21
(+) Otros gastos de explotación	184.108,94	163.029,31
TOTAL COSTES	582.166,27	506.442,56
VENTAS / COSTESx100	38,85%	43,41%

Por el mismo razonamiento que en b), la EEPPEE forma parte del perímetro de consolidación de la Diputación.

SUPUESTO 2. El Ayuntamiento de Y quiere saber si en el ejercicio n+1 una sociedad mercantil 100% capital municipal dedicada al transporte, a cambio de lo cual recibe ingresos de mercado, forma parte de su perímetro de consolidación a efectos de estabilidad y endeudamiento. Su cuenta de resultados es la que se muestra a continuación.

CUENTA RESULTADOS	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
• Importe neto cifra de negocios	1.195.617,21	1.706.865,75	1.068.446,62
• Variación existencia PT y en curso	85.573,01	(236.517,92)	(58.971,63)
• Trabajos para su activo	2.165,00	6.403,76	24.998,06
• Aprovisionamientos	(550.000,00)	(575.356,26)	(165.506,27)
• Otros ingresos explotación	343.837,84	414.353,48	586.165,09
• Gastos de personal	(860.074,17)	(941.879,77)	(1.045.030,38)
• Otros gastos de explotación	(139.687,01)	(220.861,87)	(247.681,18)
• Amortización inmovilizado	(49.261,90)	(66.045,02)	(68.681,13)
• Imputación subv. Inmov.	0,00	7.315,83	7.815,94
RESULTADO EXPLOTACIÓN	28.169,98	94.277,98	101.555,12
• Ingresos financieros	311,05	405,05	586,34
• Gastos financieros	(3.116,34)	(1.796,25)	(37.930,57)
RESULTADO FINANCIERO	(2.805,29)	(1.391,20)	(37.344,23)
RESULTADO EJERCICIO	25.364,64	92.886,78	64.210,89

➤ **SOLUCIÓN:** por el mismo razonamiento que en los apartados b) y c) del supuesto, hay que proceder a aplicar la regla del 50%.

Conceptos Haber PyG	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
(+) Ingreso actividad	1.195.617,21	1.706.865,75	1.068.446,62
(+) Aumento existencias PT o en curso	85.573,01	0,00	0,00
(-) Disminución existencias PT o en curso	0,00	-236.517,92	-58.971,63
(+) Ingresos accesorios	343.837,84	414.353,48	586.165,09

TOTAL VENTAS	1.625.028,06	1.884.701,31	1.595.640,08
Conceptos Debe PyG	Ejercicio n	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2
(+) Aprovisionamientos	550.000,00	575.356,26	165.506,27
(+) Gastos de Personal	860.074,17	941.879,77	1.045.030,38
(+) Amortizaciones	49.261,90	66.045,02	68.681,13
(+) Otros gastos explot.	139.687,01	220.861,87	247.681,18
(-) trabajos realizados para el propio inmov.	-2.165,00	-6.403,75	-24.998,06
TOTAL COSTES	1.596.858,08	1.797.739,17	1.501.900,90
VENTAS / COSTESx100	101,76%	104,84%	106,24%

Los ingresos que recibe la Sociedad Municipal como contraprestación a los servicios prestados cubren más del 50% de los costes de producción, por tanto, son precios significativos y la Sociedad es una Unidad Institucional Pública Productora de Mercado, que está excluida del Sector Administración Pública, por lo que no forma parte del perímetro de consolidación del Ayuntamiento.

SUPUESTO 3. El Ayuntamiento de Z quiere saber si en el ejercicio n+1 forman parte de su perímetro de consolidación a efectos de estabilidad y endeudamiento sus dos entes dependientes: a) Organismo Autónomo que tiene por objeto el fomento del deporte, prestando sus servicios al ciudadano de forma gratuita y b) Empresa 100% capital municipal dedicada a la gestión del agua, que presta sus servicios a precio de mercado y presenta la siguiente cuenta de resultados:

CUENTA RESULTADOS	Ejercicio n*
• Importe neto Cifra Negocios	287.599,90
• Otros ingresos explotación	29.710,40
• Aprovisionamientos	(210.501,00)
• Gastos Personal	(174.285,30)
• Otros gastos	(40.520,00)
• Amortización	(10.550,00)

RESULTADO EXPLOTACIÓN	(118.546,00)
<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos financieros • Gastos financieros 	<p style="text-align: right;">1.100,00</p> <p style="text-align: right;">(2.670,00)</p>
RESULTADO FINANCIERO	(1.570,00)
RESULTADO DEL EJERCICIO	(120.116,000)

(*) En los dos ejercicios anteriores las cifras de la cuenta de resultados han sido similares.

➤ SOLUCIÓN:

a) El Organismo Autónomo sí forma parte del perímetro de consolidación del Ayuntamiento de Z (ver explicación apartado a) supuesto 1)

b) Procede la aplicación de la regla del 50% (ver explicación apartado b) y c) supuesto 1 y el supuesto 2)

Conceptos Haber PyG	Ejercicio n
(+) Ingreso actividad	287.599,90
(+) Ingresos accesorios	29.710,40
TOTAL VENTAS	317.310,30
Conceptos Debe PyG	Ejercicio n
(+) Aprovisionamientos	210.501,00
(+) Gastos de Personal	174.285,30
(+) Amortizaciones	10.550,00
(+) Otros gastos explot.	40.520,00
TOTAL COSTES	435.856,30
VENTAS / COSTESx100	72,80%

La Empresa Municipal no forma parte del perímetro de consolidación del Ayuntamiento de Z (ver explicación supuesto 2).

8. BIBLIOGRAFÍA

Manual del Cálculo del Déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Corporaciones Locales. 1ª edición. Ministerio de Economía y Hacienda. Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

Nota Informativa sobre el Régimen Legal aplicable a las Operaciones de Endeudamiento a largo plazo a Concertar por las Entidades Locales en el ejercicio 2018. Ministerio de Hacienda y Administración Pública. Secretaría de Estado de Administraciones Públicas. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.

PONS REBOLLO, Manuel. Curso Monográfico de Estudios Superiores *Endeudamiento, Fondo de Financiación y Principio de Prudencia Financiera en las Entidades Locales* (III edición). Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional (CEMCI). Unidad Didáctica 2.

RAYA GÓMEZ, Juan. “La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera”. Unidad Didáctica de Gestión Presupuestaria. Curso Selectivo Interventores-Tesorereros de la Administración Local 2017/2018. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP).

SANCHEZ RUBIO, Francisco Javier, “El Presupuesto de las Entidades Locales”. Unidad Didáctica de Gestión Presupuestaria. Curso Selectivo Interventores-Tesorereros de la Administración Local 2017/2018. Instituto Nacional de Administración Pública (INAP).

Temario Oposiciones a la Escala de Funcionarios de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional, Subescala Intervención-Tesorería. Centro de Estudios Financieros (CEF). Tema 73 Materias Comunes.