

La contabilización del patrimonio público del suelo de los ayuntamientos

Se analiza brevemente la normativa reguladora de los Patrimonios Públicos del Suelo, para centrarse en el Patrimonio Municipal. De esta normativa se deducen un conjunto de características relevantes a la hora de caracterizarlo desde un punto de vista económico, presupuestario y contable. A continuación, se repasa brevemente el tratamiento del Subgrupo 24 del PGCPAL, cuyo enfoque resulta manifiestamente insuficiente para reflejar el PMS. En consecuencia, se realiza un conjunto de propuestas con el fin de completar el reflejo contable. Estas reflexiones no pretenden constituir un modelo cerrado, sino, sencillamente promover la discusión. Entre ellas, figuran las de introducir una cuenta de “Patrimonio” específica, con el fin de reflejar en el pasivo el importe global del “fondo”, materializado en activos diversos y permanente “retroalimentado” por las enajenaciones de los mismos; el registro de las operaciones de cesión a los Organismos y empresas municipales, consideraciones acerca de la calificación de estos activos como “corrientes”, “no corrientes” o “en estado de venta”, la necesidad de crear un módulo específico de control, separado de los gastos con financiación afectada por no constituir un supuesto de esta índole, la existencia de un remanente de tesorería afectado y la ampliación de la información de la Memoria.

The regulatory legislation relating to Publicly Owned Land is analysed to focus on Municipal Heritage. A set of characteristics was extracted from this legislation which is relevant when characterising the heritage from an economic, budgeting and accounting point of view. There is then a brief review of Subgroup 24 of the General Public Accounting Plan for Local Governments (PGCPAL, *Plan General de Contabilidad Pública para la Administración Local*), which is not sufficiently focused to reflect Publicly Owned Land. As a result, a series of proposals is put forward to complete the accounting report. These reports are not meant to constitute a set model, rather a means of encouraging discussion. The proposals include: the introduction of a specific Wealth account to reflect the total fund sum under liabilities, obtained from different assets and permanently updated on their disposal; a record of transfer transactions to municipal bodies and companies; comments regarding the classification of these assets as “current” or “non-current” or “under sale”; the need to create a specific control module, independent of expenditure with earmarked funding, to avoid any estimations in this area; the existence of an earmarked treasury reserve; and extension of the information in the Report.

1. INTRODUCCIÓN

La intervención de las administraciones públicas en el mercado del suelo se enmarca en el artículo 47 de nuestra Constitución, que instituye, como principios rectores, el de favorecer el acceso a una vivienda digna, el de impedir la especulación y el de hacer partícipe a la Comunidad de las plusvalías generadas en las actuaciones urbanísticas. Se reconocen en la doctrina diversos instrumentos de intervención: los patrimonios públicos del suelo, el derecho de superficie, los derechos de tanteo y de retracto, etc.

De entre todos ellos, el Patrimonio Municipal del Suelo (PMS) es una figura relativamente reciente. La Ley de Expropiación Forzosa de 1879 ya previó la afectación de determinados bienes y el Estatuto Municipal de 1924 habilitaba a los Ayuntamientos para la adquisición de terrenos destinados a la edificación de casas baratas. El antecedente inmediato se contiene en el artículo 13 del Reglamento de Bienes de las Corporaciones Locales de 1955, que le atribuía como finalidad “prevenir, encauzar y desarrollar la expansión urbana”.

En 1997, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de gran parte del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, dejando reducida la regulación del PMS a los artículos 276 y 280.1. De acuerdo con la sentencia, la

competencia estatal sobre la planificación general de la economía permite al Estado sólo la mera determinación de la figura, y no la concreción de los bienes que lo integran, ni de su tráfico o sus aplicaciones.

En la actualidad, los “Patrimonios Públicos del Suelo” se encuentran regulados en los artículos 33 “Noción y finalidad”, y 34 “Destino” de la Ley 8/2007, de Suelo, y en las diversas normas autonómicas que se han ido dictando y que dotan a la institución de cierta heterogeneidad¹. La nueva Ley hace referencia a los denominados “Patrimonios públicos de suelo” (PPS), dentro de los cuales se contemplaría el PMS, dado que se pretende establecer un marco legal básico para todos los posibles, bien sean municipales, regionales, provinciales, etc. Los PPS se regulan entre las medidas para garantizar el cumplimiento de la función social de la propiedad². No se trata, por lo tanto, de una institución novedosa, y tampoco cabe atribuirle una brillante trayectoria, sino que, más bien, se ha tratado de una figura preterida, tanto en la gestión municipal como en la doctrina jurídica y económica.

Los problemas de financiación que acosan a las Entidades Locales, que comprometen las cifras del remanente de tesorería y pueden conducir a la enajenación de bienes, de una parte y, de otra, los pro-

¹ La Disposición Final Primera de la Ley 8/2007 determina, entre otros aspectos: los artículos 33 y 34, apartados 1 y 2, tienen el carácter de bases de la planificación general de la actividad económica dictadas en ejercicio de la competencia reservada al legislador estatal en el artículo 149.1.13ª de la Constitución, sin perjuicio de las competencias exclusivas sobre suelo y urbanismo que tengan atribuidas las Comunidades Autónomas. Tienen el carácter de disposiciones establecidas en ejercicio de la competencia reservada al legislador estatal por el artículo 149.1. 8ª sobre legislación civil, el artículo 34, apartados 3 y 4. Estas últimas disposiciones arbitran medidas registrales para asegurar que los bienes de los patrimonios del suelo obtienen el destino previsto en las leyes cuando son enajenados.

² TÍTULO II. Bases del régimen del suelo. Artículo 10. *Criterios básicos de utilización del suelo*. Para hacer efectivos los principios y los derechos y deberes enunciados en el Título I, las Administraciones Públicas, y en particular las competentes en materia de ordenación territorial y urbanística, deberán:

- a) Atribuir en la ordenación territorial y urbanística un destino que comporte o posibilite el paso de la situación de suelo rural a la de suelo urbanizado (...)
- b) Destinar (...) con reserva en todo caso de una parte proporcionada a vivienda sujeta a un régimen de protección pública que, al menos, permita establecer su precio máximo en venta, alquiler u otras formas de acceso a la vivienda, como el derecho de superficie o la concesión administrativa (...)
- c) Atender, en la ordenación que hagan de los usos del suelo, a los principios de accesibilidad universal, de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, de movilidad, de eficiencia energética, de garantía de suministro de agua, de prevención de riesgos naturales y de accidentes graves, de prevención y protección contra la contaminación y limitación de sus consecuencias para la salud o el medio ambiente.



blemas de índole social derivados del aumento del precio de la vivienda, crean un contexto en el que un adecuado control del PMS puede cobrar relevancia.

La función de control va más allá de la representación contable y, sin duda, ni ésta ni aquélla son posibles sin inventarios, registros auxiliares y otros elementos de control interno. Sin mejoras en la gestión de los inventarios y de los ingresos, por citar tan sólo dos campos particularmente deficientes en el universo local³ –sin que con ello propugne que otras administraciones no sean merecedoras de críticas parecidas– parece imposible sostener ningún intento de “controlar” el PMS. La simple “constitución formal” del PMS, sobre la base de ciertos inventarios, aún siendo razonable –y tantas veces criticada su ausencia en los informes de fiscalización–, presenta una virtualidad escasa a estos efectos, si no va acompañada de otros instrumentos de gestión y control.

De esta forma, reflexionar acerca de la representación contable del PMS puede ser considerado como un ejercicio intelectual baldío, en un momento en que otros intereses son prioritarios, incluso desde el punto de vista de la contabilidad pública. Muchas veces, la puesta en aplicación de las normas revela dificultades inesperadas e, incluso, pueden llegar a ponerse de manifiesto perjuicios superiores a los beneficios que supuestamente les atribuimos, por lo que deben ser modificadas; en otros casos, se descubre que la inaplicación de las previsiones legales responde, sencillamente, a la inadecuación de los medios disponibles. En ambos supuestos, nada mejor que la obtención de información veraz, relevante y oportuna, y a ello, sin duda, debe contribuir la contabilidad, como instrumento para la toma de decisiones.

³ (...) acontecen operaciones económicas que no tienen incidencia presupuestaria. La práctica de los contadores públicos de contabilizar desde la óptica presupuestaria ha conllevado que numerosas operaciones contables relativas al ámbito patrimonial no hayan sido objeto de registro contable.(...)

- Adquisiciones lucrativas del inmovilizado material e inmaterial, por herencia, legado, donación o por imperativo legal.
- Construcciones realizadas por la propia Administración Local con medios propios.
- Operaciones de baja o decrementos de valor por donación, pérdida, destrucción u obsolescencia total o parcial.
- Operaciones de permuta de bienes.
- Cesiones y adscripciones en uso de bienes.
- Alteraciones de la calificación jurídica de bienes.
- Incorporación de inversiones a la cuenta contable de Patrimonio entregado al uso general.
- Adjudicaciones en pago de deudas.

(...) es usual observar en los balances de situación que la cuenta de Terrenos y bienes naturales tiene signo negativo o acreedor. La razón se haya en que sólo se contabilizan las enajenaciones (...)

(Victoriano Ángel Suárez Rincón. “La imagen fiel de las entidades locales: ajustes en los balances de situación”, en *Auditoría Pública*, nº 44, 2008)

2. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL PATRIMONIO MUNICIPAL DEL SUELO DEDUCIDAS DE LAS DISPOSICIONES QUE LO REGULAN

El PMS está integrado por un conjunto de activos, de titularidad de la Entidad Local, que constituyen un patrimonio separado afecto a finalidades específicas, entre las que podemos destacar la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública y también otros fines de interés social, los cuales, en virtud de la normativa autonómica y la nueva Ley 8/2007, se han ampliado con respecto a la situación anterior (medioambientales, defensa del

Patrimonio Histórico, industrias sostenibles, etc.)

De acuerdo con el artículo⁴ 33 de la Ley 8/2007, se nutre de los bienes, recursos y derechos, que se adquieran en virtud del deber que tienen los propietarios de entregar a la Administración el suelo, libre de cargas de urbanización, correspondiente al porcentaje de la edificabilidad media que fije la legislación reguladora de la ordenación territorial y urbanística, regulado en el artículo 16.1.b) de la misma Ley⁵. El destino del PMS, se regula en el artículo⁶ 34. Para Delgado Piqueras, “(...) se reitera el destino de estos patrimonios: la construcción de viviendas sujetas a

⁴ CAPÍTULO II. *Patrimonios públicos de suelo*

Artículo 33. *Noción y finalidad.*

1. Con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística, integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiera la Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 16, sin perjuicio de los demás que determine la legislación sobre ordenación territorial y urbanística.

2. Los bienes de los patrimonios públicos de suelo constituyen un patrimonio separado y los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o la sustitución por dinero a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 16, se destinarán a la conservación, administración y ampliación del mismo, siempre que sólo se financien gastos de capital y no se infrinja la legislación que les sea aplicable, o a los usos propios de su destino.

⁵ Artículo 16. *Deberes de la promoción de las actuaciones de transformación urbanística*

1. Las actuaciones de transformación urbanística comportan (...) los siguientes deberes legales:

a) Entregar a la Administración competente el suelo reservado para viales, espacios libres, zonas verdes y restantes dotaciones públicas (...)

b) Entregar a la Administración competente, y con destino a patrimonio público de suelo, el suelo libre de cargas de urbanización correspondiente al porcentaje de la edificabilidad media ponderada de la actuación, o del ámbito superior de referencia en que ésta se incluya, que fije la legislación reguladora de la ordenación territorial y urbanística.

(...) Con carácter general, el porcentaje a que se refieren los párrafos anteriores no podrá ser inferior al cinco por ciento ni superior al quince por ciento (...).

⁶ Artículo 34. *Destino.*

1. Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública. Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.

2. Los terrenos adquiridos por una Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 16, que estén destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública que permita tasar su precio máximo de venta, alquiler u otras formas de acceso a la vivienda, no podrán ser adjudicados, ni en dicha transmisión ni en las sucesivas, por un precio superior al valor máximo de repercusión del suelo sobre el tipo de vivienda de que se trate, conforme a su legislación reguladora. En el expediente administrativo y en el acto o contrato de la enajenación se hará constar esta limitación.

3. Las limitaciones, obligaciones, plazos o condiciones de destino de las fincas integrantes de un patrimonio público de suelo que se hagan constar en las enajenaciones de dichas fincas son inscribibles en el Registro de la Propiedad...

4. El acceso al Registro de la Propiedad de las limitaciones, obligaciones, plazos o condiciones a que se refiere el apartado anterior produce los siguientes efectos:

a) Cuando se hayan configurado como causa de resolución, ésta se inscribirá en virtud, bien del consentimiento del adquirente,...

b) En otro caso, la mención registral producirá los efectos propios de las notas marginales de condiciones impuestas sobre determinadas fincas.

protección pública.(...) (pero) al mismo tiempo, deja la puerta abierta para que la legislación regional establezca otros mecanismos complementarios (...).

“(...) se mantiene el principio de retroalimentación, al establecer que han de destinarse a la conservación, administración y ampliación (...) de estos patrimonios los ingresos obtenidos mediante la enajenación de los terrenos que los integran o las entregas en metálico obtenidas en lugar de las cesiones de terrenos (...) el núcleo básico de estos patrimonios (...) está compuesto por los terrenos, dineros y derechos que adquieran las Administraciones en virtud de las cesiones que la Ley impone sobre las transformaciones urbanísticas y el referido retroalimentación.

Cuando ello suponga una salida neta (...) los bienes y recursos (...), en principio, sólo pueden ser destinados a la construcción de viviendas protegidas. No obstante, en concepto de “otros usos de interés social”, la Ley de Suelo admite como posibles tres destinos más: urbanísticos, protección y mejora de espacios naturales y de inmuebles del patrimonio cultural, si la ley urbanística autonómica así lo quiere (...). En lo sucesivo, la aplicación de los bienes y dineros de estos patrimonios a un uso específico tendrá que ser adecuada a lo previsto en tres niveles de concreción normativa: la Ley de Suelo, la ley urbanística regional y el plan de ordenación urbana (...).

La regulación concreta de las formas de adquisición y de enajenación de los bienes que integran el PMS, así como de las finalidades a que pueden afectarse, corresponde, como se ha dicho, a las Comunidades autónomas, y su estudio, que alcanza notable complejidad, excede a lo pretendido en esta Comunicación, dada la diversidad normativa, y debido a la au-

sencia de criterios jurisprudenciales suficientemente consolidados, adaptados a la nueva regulación.

Para el conjunto de la doctrina, la condición de patrimonio separado va asociada a la exigencia de que el producto que pudiera obtenerse de su eventual enajenación se aplique al propio patrimonio, tanto para su conservación como para la ampliación. La STS de 2 de noviembre de 1995 declara, en los Fundamentos de Derecho, que estos “prudentes criterios (...) evitan que los PMS se conviertan en espurias fuentes de financiación municipal”.

Así pues, podemos decir que el PMS reúne las siguientes características, determinantes a la hora de establecer un modelo contable adecuado para representarlo:

- Se trata de un conjunto de activos de titularidad municipal, aunque pueden ser gestionados directamente por la propia Administración del Ayuntamiento o ser cedidos a Organismos Autónomos, Entes públicos o Empresas públicas, entregados como aportación no dineraria al capital de sociedades, etc.

- El PMS existe por **imperativo de la ley**, con independencia de su efectiva constitución formal, y se nutre principalmente de determinadas adquisiciones lucrativas, relacionadas con las actuaciones urbanísticas, aunque existen otras fuentes, entre ellas, la directa incorporación de bienes de su titularidad por acuerdo del Ayuntamiento⁷.

- El conjunto de la doctrina subraya especialmente el carácter de “**patrimonio separado**”, con refrendo legal en el artículo 33 de la ley del Suelo, con el que se pone de manifiesto que no se trata de un mero conjunto de activos, sino de un “patri-

⁷ Ley 9/2001, del Suelo de la Comunidad de Madrid. Artículo 174. Bienes integrantes de los patrimonios públicos de suelo:

“1. Integran el patrimonio público de suelo:

- a) Los bienes patrimoniales de la Administración correspondiente, a los que el planeamiento urbanístico, o por acto expreso de la Administración, le asigne tal destino.
- b) Los terrenos, construcciones y edificaciones no afectos a un uso o servicio público adquiridos al ejecutar el planeamiento, incluidos los adquiridos mediante convenios urbanísticos.
- c) Los terrenos, construcciones y edificaciones adquiridos en virtud de las cesiones correspondientes a la participación de los municipios en el aprovechamiento urbanístico (...)
- d) Los derechos correspondientes sobre los terrenos a obtener por cesión en la equidistribución reparcelatoria de beneficios y cargas con destino a dotaciones para redes locales y supramunicipales (...)

monio”, de un “fondo”, que puede experimentar variaciones en su composición, pero que se mantiene en el tiempo con una perspectiva temporal ilimitada, merced al mecanismo que se ha descrito como “retroalimentación”, de tal forma que toda la financiación originada por el mismo debe destinarse a su conservación y ampliación. En particular, éste debe ser el destino de los recursos obtenidos por la enajenación de solares del PMS, mediante los mecanismos previstos en la legislación sobre contratación administrativa, para que sean las empresas privadas quienes construyan las viviendas protegidas.

– Se denomina “del suelo” conforme a su destino, pero también integra otros bienes y derechos. Singularmente, incluye también **derechos y efectivo**,

dado que la fuente principal de la que se nutre son las cesiones que determina la normativa urbanística, que pueden satisfacerse en terrenos o en metálico. En algunos casos, la normativa reguladora prevé la imputación al PMS de ingresos de diversa naturaleza, tales como sanciones urbanísticas, alquileres, ingresos financieros, etc⁸. Podría integrar también los pasivos que financiasen de forma específica bienes adscritos al PMS, en función de la regulación en cada caso aplicable.

– Como consecuencia de lo anterior, los activos integrados en el PMS pueden registrar variaciones **en su composición, en la valoración de los activos que lo integran, ganancias, pérdidas y también pueden acrecentarse a través de los mecanismos legalmente fijados**⁹. En principio, no

e) Los terrenos, construcciones y edificaciones adquiridos(...) en virtud de cualquier título y, en especial, mediante expropiación, con el fin de su incorporación al correspondiente patrimonio de suelo.

f) Los terrenos, las construcciones y las edificaciones que los municipios y la Comunidad de Madrid se cedan entre sí con carácter gratuito, para su incorporación al patrimonio de suelo (...)

g) Las cesiones que se obtengan en especie o en metálico para infraestructuras, equipamientos y servicios públicos, distintas de las derivadas del cumplimiento de deberes u obligaciones, legales o voluntarios, asumidas en convenios o concursos públicos celebrados en aplicación de la ordenación urbanística.

h) Los terrenos que reciban los Ayuntamientos como consecuencia del pago del canon que prevé esta Ley respecto de los proyectos de actuación especial.

i) Los demás bienes inmuebles que legalmente deban incorporarse al patrimonio público de suelo.

j) Los demás ingresos que legalmente deban incorporarse al patrimonio público de suelo.

2. Son fondos adscritos al patrimonio público de suelo:

a) Los ingresos obtenidos en la gestión y disposición del patrimonio público de suelo.

b) Los créditos que tengan como garantía hipotecaria los bienes incluidos en el patrimonio público de suelo.

c) Los beneficios de sociedades públicas o mixtas, cuando la aportación de capital público consista en bienes integrantes del patrimonio público de suelo.

d) Las transferencias presupuestarias que tengan como finalidad específica la adquisición de bienes para el patrimonio público de suelo.

e) Los ingresos que perciban los Ayuntamientos como consecuencia del pago del canon que prevé esta Ley respecto de los proyectos de actuación especial.

⁸ En estos casos, los ingresos se encuentran exceptuados del principio general de no afectación establecido en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Artículo 165. Contenido de los presupuestos integrantes del presupuesto general:

“(...)

2. Los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados.

(...)”

⁹ Ley 9/2001, del Suelo de la Comunidad de Madrid .Artículo 178. *Disposición de los bienes de los patrimonios públicos de suelo:*“(...)

a) Enajenados mediante concurso por el procedimiento abierto o restringido, en la forma prevista en la legislación reguladora de los contratos de las Administraciones públicas.

b) Cedidos, por precio fijado en convenio interadministrativo suscrito al efecto, a cualquier Administración pública o entidades de ellas dependientes o a ellas adscritas para el fomento de viviendas sujetas a cualquier régimen de protección pública o la realización de programas de conservación o mejora medioambiental.



parece estar prevista, sin embargo, la imputación de gastos de gestión del propio PSM.

– Estos activos se encuentran afectados a un conjunto de finalidades generales, fundamentalmente, la construcción de viviendas de protección pública, pero los concretos **proyectos de inversión deberán ser planificados y aprobados por el Ayuntamiento.**

– Al encontrarse afectados a estas finalidades, **no pueden destinarse a la financiación general del Ayuntamiento.**

– Los ingresos y gastos derivados de la gestión del PMS **deben registrarse en los presupuestos**¹⁰, de acuerdo con los mismos principios y normas que afectan a las restantes operaciones de la Entidad Local.

3. TRATAMIENTO DEL PATRIMONIO MUNICIPAL DEL SUELO EN LAS VIGENTES INSTRUCCIONES CONTABLES

Seguiremos en los párrafos siguientes la Orden EHA/4041/2004¹¹, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local.

El tratamiento contable hay que deducirlo directamente de las definiciones y relaciones contables, de los criterios de valoración y de los formatos de presentación de las cuentas anuales y de la Memoria, porque las reglas de la Instrucción sólo lo citan tangencialmente¹² En la Introducción al Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (PGCPAL) se indica: “Se incluye un nuevo subgrupo, con el número 24, para recoger los bienes integrantes del Patrimonio Público del Sue-

c) Adjudicados, por el precio fijado al efecto, o, en su caso, cedidos gratuitamente, en uno y otro caso por concurso, a entidades cooperativas o de carácter benéfico o social sin ánimo de lucro para la construcción de viviendas sujetas a cualquier régimen de protección pública o la realización de fines de interés social.

d) Cedidos gratuitamente, mediante convenio suscrito a tal fin, a cualquier Administración Pública o entidad de ella dependiente o adscrita, para la ejecución de dotaciones públicas o promoción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública o de integración social.

e) Permutados por terrenos destinados a infraestructuras, equipamientos y servicios públicos.”

¹⁰ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Artículo 162.

¹¹ Disposición final única. *Entrada en vigor.* La presente Orden y la Instrucción de contabilidad que aprueba entrarán en vigor el día 1 de enero de 2006.

¹² Vg, la regla 21 “Provisiones”, o la regla 56 “Amortizaciones”.

lo, en la medida que se configura como un patrimonio separado del resto de bienes de la entidad”. Se muestran a continuación las cuentas específicamente previstas en el PGCPAL para el registro del PMS:

24. Patrimonio público del suelo.

240. Terrenos.

241. Construcciones.

242. Aprovechamientos urbanísticos.

249. Otros bienes y derechos del Patrimonio Público del Suelo. (...)

284. Amortización acumulada del Patrimonio Público del Suelo.

(...)

294. Provisión por depreciación del Patrimonio Público del Suelo.

(...)

672. Pérdidas procedentes del Patrimonio Público del Suelo.

(...)

684. Amortización del Patrimonio Público del Suelo.

(...)

692. Dotación a la provisión del Patrimonio Público del Suelo.

(...)

772. Beneficios procedentes del Patrimonio Público del Suelo.

(...)

784. Trabajos realizados para el Patrimonio Público del Suelo.

(...)

795. Exceso de provisión del Patrimonio Público del Suelo.

Respecto de la definición del subgrupo 24, se indica: *Bienes y derechos integrantes del Patrimonio Público del Suelo, sea gestionado éste por la entidad local o por un organismo público dependiente de ella*, particularizando con respecto a cada cuenta:

240. Terrenos.

Terrenos integrantes del Patrimonio Público del Suelo.

241. Construcciones.

Edificaciones en general, integrantes del Patrimonio Público del Suelo.

242. Aprovechamientos urbanísticos.

Derechos que por este concepto detentan las entidades locales y sus organismos autónomos, siempre que no se encuentren materializados en terrenos, que formen parte del Patrimonio Público del Suelo.

249. Otros bienes y derechos del Patrimonio Público del Suelo.

Cualesquiera otros bienes y derechos integrantes del Patrimonio Público del Suelo no incluidos en las demás cuentas de este subgrupo.

En la V Parte “Normas de valoración”, se determina que “a los bienes y derechos incluidos en el Patrimonio Público del Suelo les serán de aplicación los criterios de valoración de los bienes del inmovilizado material”. En el Balance, el valor neto de las cuentas representativas del PMS se presenta dentro del Inmovilizado, en agrupación propia. El movimiento de las cuentas es como sigue:

a) *Se cargarán con abono a:*

a.1) *La cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» o la cuenta 784 «Trabajos realizados para el Patrimonio Público del Suelo», por el precio de adquisición o coste de producción.*

a.2) *La cuenta 746 «Ingresos por aprovechamiento urbanístico», por el aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración.*

a.3) *La cuenta 756 «Subvenciones de capital», por las adquisiciones a título gratuito.*

b) *Se abonarán con cargo a:*

b.1) *La cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por las enajenaciones.*

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 672 «Pérdidas procedentes del Patrimonio Público del Suelo» o se abonará la cuenta 772 «Beneficios procedentes del Patrimonio Público del Suelo» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) *La cuenta 656 «Subvenciones de capital», por las cesiones a título gratuito.*

La ubicación en el Subgrupo 24, así como las definiciones y relaciones contables que se han transcrito anteriormente, excluyen la contabilización del efectivo o de los deudores entre los recursos del PMS. En particular, el equivalente en metálico de los aprovechamientos se registra como cualquier otro ingreso presupuestario de naturaleza corriente. Lo mismo puede decirse de las enajenaciones que “retroalimentan” el PMS: se registra una enajenación de activos fijos como otra cualquiera. En definitiva, en tanto no se apliquen de manera efectiva a la adquisición de suelo, los recursos obtenidos en metálico no figurarán contabilizados como tales elementos integrantes del PMS y, en cualquier caso, su naturaleza de deudores a corto plazo y de efectivo, los excluiría del Subgrupo 24.

Tiene particular interés transcribir el movimiento de la Cuenta de “Ingresos por aprovechamiento urbanístico”:

a) Se **abonará** con cargo a:

a.1) La cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el importe de la **sustitución en metálico del aprovechamiento urbanístico**.

a.2) La cuenta del subgrupo 24 «Patrimonio Público del Suelo» **representativa del bien o derecho en que se materialice el aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración**.

Se completa la Información ofrecida por el PGCPAL con el punto 9 “Patrimonio público del suelo”, de la Memoria, con el siguiente contenido: **Se informará de cada una de las cuentas del balance en que se estructure este epígrafe indicando:**

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

4. ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LA REPRESENTACIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO MUNICIPAL DEL SUELO

La primera consideración que cabe formular es que su condición de “patrimonio separado”, integrado por activos, corrientes y no corrientes, de diversa naturaleza, afectados a un conjunto de finalidades legalmente tasadas, supone también la existencia de una fuente de financiación afectada. Dicho de otra forma: la financiación asociada a estos activos no se destina a la financiación general de la Entidad Local y tal hecho puede reflejarse con la creación de una cuenta específica de “Patrimonio Público del Suelo”, desgajada de la cuenta genérica de “Patrimonio”, cuyo importe sería reflejo de la totalidad de los recursos afectados, con independencia de las agrupaciones del activo donde se halle materializada tal financiación. Ello permitiría una representación completa del PMS, con independencia de que se originase mediante adquisiciones de terrenos por aprovechamientos urbanísticos o mediante su equivalente en metálico, y reflejaría el PMS tanto desde la perspectiva del Activo como desde la del Pasivo.

Esta consideración lleva aparejadas otras respecto del registro de ganancias, pérdidas y amortizaciones del PMS, y debiera adoptarse la decisión acerca de si deben afectar a los resultados globales de la entidad, con incorporación posterior a la cuenta específica de “Patrimonio Municipal del Suelo” (PMS), o deben registrarse en ésta directamente. Así, es posible excluir estos ingresos y gastos de la cuenta de resultados de la Entidad Local e imputarlos directamente a la cuenta de “PMS”, quedarían también reflejados en el correspondiente “Estado de cambios en el Patrimonio neto” que eventualmente puede incluirse entre las cuentas anuales del futuro nuevo PGCP. Un posible detalle de los ingresos por naturaleza podría presentarse en la Memoria.

Por otra parte, se trata de **activos de titularidad de la Entidad Local** y que, por lo tanto, deben fi-



gurar en sus cuentas anuales, tal y como prevé la actual Instrucción de contabilidad, salvo en los supuestos en que hayan sido cedidos a Organismos, Entes o Empresas del Ayuntamiento o incluso entregados como aportación no dineraria, en cuyo caso correspondería contabilizar la cesión o la aportación, según los principios generales¹³.

Las adquisiciones lucrativas se registrarían directamente mediante cargo en la cuenta de activo y simultáneo abono en la representativa del “PMS”.

En el supuesto de la cesión a otras entidades del sector público municipal, sería conveniente registrar la disminución patrimonial en cuentas específicas tales como “**Patrimonio Municipal del Suelo entregado en cesión**”, que se presentarían en Balance restando de la cuenta de “Patrimonio Municipal del Suelo”. Las aportaciones no dinerarias a Sociedades, constituidas por bienes y derechos integrados en el PMS, deberían registrarse en cuenta específica, dentro de los activos financieros.

La existencia de activos del PMS entregados a otros Entes del Sector Público Local daría lugar a que la valoración de la cuenta de neto “Patrimonio Municipal del Suelo” no se mantuviera actualizada, lo que se solucionaría, desde luego, con la **consolidación contable**, pero también podrían arbitrarse fórmulas de actualización antes del cierre de cuentas, sin efecto sobre el conjunto del Balance, destinadas a registrar incrementos y decrementos del PMS, producidos en las entidades dependientes.

Puede ser útil la creación de **cuentas específicas de deudores** presupuestarios, aunque el efectivo control de los ingresos presupuestarios afectados debe realizarse por otras vías, entre ellas, las de crear, cuando corresponda, subconceptos o partidas presupuestarias específicas.

Por otra parte, también puede discutirse la presentación de los activos materiales de forma exclusiva dentro del inmovilizado, o de los “activos no corrientes”, terminología derivada de las Normas

¹³ Marco conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas: 194. Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual es probable la prestación en el futuro de servicios públicos u obtención de rendimientos.

Internacionales de Información Financiera. En este sentido, podemos considerar que un activo debe clasificarse como corriente¹⁴ cuando:

“(a) se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la entidad;

(b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;

(c) se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance ; o

(d) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7 Estado de flujos de efectivo), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.”

En la medida en que la principal aplicación de estos fondos es la construcción de viviendas de protección pública, puede sostenerse que, en ciertos casos, constituyen auténticas existencias destinadas a la venta y que, por lo tanto, se trataría de activos corrientes. En tal caso, debieran registrarse en cuentas específicas de “existencias”. Por otra parte, tampoco serían ajenas, en su caso, las normas de la NIIF 5 sobre activos no corrientes destinados a la venta.

Otra cuestión relevante hace referencia a la posible aplicación de las normas sobre gastos con financiación afectada, para lo cual acudimos a la Regla 46 de la Instrucción de Contabilidad: “un gasto con financiación afectada es cualquier proyecto de gasto que se financie, en todo o en parte, con recursos 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”. En lo que

se refiere al PMS la situación sería, en cierto sentido, inversa a la descrita: no se obtiene financiación por el hecho de realizar un gasto, sino que la obligación de gastar —o de aplicar los fondos— nace de la obtención de los “ingresos afectados”. El PMS sería tributario del desarrollo de sistemas de control específicos, al margen de los existentes ya en la actualidad para los “gastos con financiación afectada”.

No obstante, serían en principio aplicables las normas sobre desviaciones de financiación, y debe considerarse la existencia de un remanente de tesorería afectado, constituido por recursos materializados en derechos de cobro y efectivo que no deben financiar gastos generales, sino sólo aquellos gastos de adquisición de suelo realizados con el fin de darles el destino propio del PMS.

Por último, debe considerarse la información en la Memoria como el lugar más adecuado para ofrecer una auténtica visión de conjunto del Patrimonio Municipal del Suelo¹⁵, de su composición y variaciones durante el ejercicio, de las finalidades a que ha sido aplicado y de los restantes aspectos a que se ha hecho referencia en estas páginas.

CONCLUSIONES

Se ha procurado en las páginas precedentes ofrecer unas reflexiones que puedan ser útiles para completar el registro contable del Patrimonio Municipal del Suelo, siempre desde la perspectiva de que la contabilidad pública se encuentra en un proceso de transformación que favorece nuevas aproximaciones.

Configurado el PMS como un auténtico “patrimonio separado”, que presenta una circulación interna y supone una financiación diferente de la del conjunto de las operaciones de la Entidad Local, es aconsejable la segregación en cuentas no sólo

¹⁴ Reglamento (CE) no 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) no 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

¹⁵ Inmovilizado no Financiero de las administraciones Públicas. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Dentro de la información que debe figurar en la Memoria, se sitúa: 131. Detalle específico del conjunto de bienes —terrenos y construcciones— y derechos que integran el Patrimonio Público del Suelo, con indicación de su situación inicial, altas del ejercicio, aplicaciones y situación final.

de los activos más relevantes, sino también de los pasivos, en concreto del propio patrimonio neto. La cuenta de “Patrimonio Municipal del Suelo” dentro del Subgrupo de “Patrimonio” representaría el valor del conjunto de los recursos allegados al PMS, los cuales se encuentran materializados en el activo, en agrupaciones diversas conforme a su naturaleza, e, incluso, cedidos a otras entidades públicas.

Sería conveniente el desarrollo de registros auxiliares y sistemas de información y control, específicos para estos ingresos afectados e independientes de los “gastos con financiación afectada”, pero trasladando los conceptos que podrían ser directamente aplicables, tales como el de remanente de tesorería afectado.

El correspondiente apartado de la Memoria debería presentar la evolución del PMS durante el ejercicio, la composición de sus fuentes de financiación y la aplicación a los fines legalmente previstos.

Este enfoque debiera permitir, en la medida en que el desarrollo de los sistemas de control interno pudiera favorecerlo, una mejora en el conocimiento, el control y la gestión del PMS. Debiera, en particular, impulsar la transparencia en la gestión del PMS y que éste cobrase la relevancia que le corresponde, como instrumento de intervención pública en el mercado del suelo, ante los poderes públicos y la sociedad en general.

BIBLIOGRAFÍA

Arnal Suria, Salvador y Jesús María González Pueyo, *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 2007.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, *Marco conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, *Inmovilizado no Financiero de las administraciones Públicas*.

Quintana López, Tomás, “La regulación de los patrimonios municipales del suelo como fuente de controversia”, *Revista Española de Derecho Administrativo* nº 121 (2004).