

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

4977 *Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.*

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, ha introducido en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en el proceso de convergencia internacional en materia contable, fruto de la decisión del legislador de seguir aplicando en las cuentas anuales individuales la normativa contable española, convenientemente reformada para lograr la adecuada homogeneidad y comparabilidad de la información contable, en el marco de las nuevas exigencias contables europeas para las cuentas consolidadas.

La disposición final primera de la Ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad con el objetivo de configurar el correspondiente marco reglamentario. A día de hoy materializado en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

La disposición final segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre recoge la habilitación al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante orden ministerial, para la aprobación de adaptaciones del Plan General de Contabilidad por razón del sujeto contable.

Las normas que ahora se aprueban son fruto de la citada habilitación y su principal objetivo es regular, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad, el deterioro del inmovilizado material en las empresas públicas que operan condicionadas por circunstancias que les impiden generar flujos de efectivo. Al margen del tratamiento contable de los citados activos, y con un ámbito de aplicación distinto, estas normas también regulan con detalle los criterios que deben seguirse para calificar una actividad como de interés público o general a los efectos de la norma de registro y valoración 18^a. Subvenciones, donaciones y legados recibidos, apartado 2, del Plan General de Contabilidad.

El artículo 1 de la Orden aprueba las normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas que más adelante se detallan.

El artículo 2 establece el ámbito de aplicación. A tal efecto, resultan de especial relevancia los requisitos que debe cumplir una empresa pública para poder aplicar los criterios de deterioro de los activos no generadores de flujos de efectivo. El cumplimiento de estos requisitos pone de manifiesto que son empresas que realizan actividades, mediante la utilización de activos no generadores de efectivo, orientadas no a la obtención de un beneficio o a la generación de un rendimiento económico o comercial, sino a la obtención de flujos económicos sociales que benefician a la colectividad por medio del «potencial de servicio» o utilidad pública, con carácter general, asociado a su inmovilizado material.

Considerando esta especialidad, estarán incluidas en el alcance de la regulación sobre activos no generadores de flujos de efectivo, las entidades del sector público empresarial que apliquen el Plan General de Contabilidad, en desarrollo de los criterios incluidos en el Código de Comercio, siempre que en el curso normal de sus actividades entreguen bienes o presten servicios a otras entidades o usuarios sin contraprestación, o a cambio de una tasa, o de un precio político fijado, directa o indirectamente, por la Administración Pública como consecuencia del carácter estratégico o de utilidad pública de la actividad que desarrollan.

A estos efectos, tendrán la consideración de precios políticos las tarifas o precios de cualquier naturaleza que perciba una empresa pública y cuya determinación o modificación esté sujeta a intervención, de forma directa o indirecta, por parte de una Administración Pública.

En particular, quedarán incluidas en el ámbito de aplicación las entidades especialmente creadas para la construcción y/o gestión de infraestructuras y otros activos destinados a la prestación de servicios públicos sin ánimo de lucro. Al objeto de precisar este supuesto de especial relevancia, en la norma primera se introducen las definiciones de infraestructura y servicio público.

Este ámbito de aplicación restringido no afecta sin embargo a la regulación en materia de subvenciones, que constituye un desarrollo del Plan General de Contabilidad aplicable a todas las entidades del sector público empresarial.

Del mismo modo, la disposición adicional única supone un mero desarrollo del citado Plan, aplicable a las empresas públicas y a las que por contraposición podríamos denominar empresas privadas, habiéndose optado por la regulación en la presente Orden de los criterios que califican una subvención como no reintegrable desde una perspectiva estrictamente contable, por la relevancia que para las empresas públicas tienen la percepción de estas ayudas. En particular, en los casos en que la actividad o la actuación subvencionada se ejecuta a lo largo de un periodo de tiempo prolongado, la nueva regulación, en desarrollo del Plan General de Contabilidad viene a clarificar cuándo la subvención debe calificarse desde una perspectiva contable como no reintegrable y, en consecuencia, debe reconocerse en el patrimonio neto de la entidad.

El régimen de derecho transitorio se regula en la disposición transitoria única, en sintonía con el recogido en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Con el objetivo de que el resultado del ejercicio no se vea afectado por la aplicación de los nuevos criterios, el deterioro o la reversión que fuera preciso contabilizar en la fecha de entrada en vigor, se registrará en una partida de reservas.

Por último, la disposición final primera recoge la fecha de entrada en vigor.

Las normas contables específicas para las empresas públicas se estructuran a su vez en seis normas.

La norma primera introduce las definiciones que se consideran necesarias para delimitar el ámbito de aplicación recogido en el artículo primero de la Orden. En particular, cabe destacar la definición de activos no generadores de flujos de efectivo, de la que surge la necesidad de una norma sobre deterioro específica para determinadas empresas públicas, concretamente porque la finalidad lucrativa inherente a la actividad desarrollada en el mercado por una empresa deja paso a la entrega de bienes o prestación de un servicio público de interés general recibiendo como contraprestación una tasa o precio político en cualquier caso inferior al precio determinado con arreglo a mercado, siendo además frecuente para este tipo de activos la inexistencia de mercado.

En la norma segunda se describen los indicios del deterioro de valor del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias poseídos por las empresas públicas, analizando circunstancias provenientes de fuentes de información tanto externas como internas, y señalando algunos indicios a tener en consideración de forma específica para el supuesto de activos no generadores de flujos de efectivo.

La norma tercera, referente a los criterios para calcular el deterioro de valor de los activos generadores de flujos de efectivo remite a lo regulado en este aspecto en el PGC, teniendo en cuenta el desarrollo incorporado en el apartado 2 de la norma segunda relativo a los indicios del deterioro de valor aplicable a este tipo de activos.

La norma cuarta establece los criterios para calcular y contabilizar el deterioro de valor de los activos no generadores de flujos de efectivo. Esta norma constituye la principal novedad por razón de sujeto contable, que justifica la incorporación del concepto «coste de reposición depreciado» en sustitución del valor en uso de un activo no generador de flujos de efectivo.

En la norma quinta se recoge el tratamiento contable de los activos no generadores de flujos de efectivo arrendados por las empresas públicas a terceros. En todo caso, se presume que para estos activos no se producirá la transferencia sustancial de riesgos y ventajas inherentes a la condición de propietario, en tanto la empresa pública retenga el potencial de servicio público, y por tanto el tratamiento contable de la operación para la empresa pública arrendadora será el previsto en el Plan General de Contabilidad para el arrendador en un contrato de arrendamiento operativo.

Tal y como se ha indicado más arriba, con un ámbito de aplicación distinto, la norma sexta aclara el criterio aplicable para identificar una actividad como de «interés público o general», en desarrollo de la norma de registro y valoración (NRV) 18.ª del Plan General de Contabilidad.

Por todo lo expuesto, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado, se dicta la presente Orden Ministerial:

Artículo 1. *Aprobación de las normas.*

Se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las empresas públicas, cuyo texto se inserta a continuación.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Las normas cuarta y quinta sobre activos no generadores de flujos de efectivo serán de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público empresarial estatal, autonómico o local, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que deban aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad de la empresa española (en adelante, empresas públicas) y que, considerando el carácter estratégico o de utilidad pública de su actividad, entregan bienes o prestan servicios con regularidad a otras entidades o usuarios sin contraprestación, o a cambio de una tasa, o de un precio político fijado, directa o indirectamente, por la Administración Pública.

En particular, quedan incluidas dentro de esta categoría las entidades que construyen o gestionan infraestructuras o prestan servicios públicos utilizando activos no generadores de flujos de efectivo.

2. Las normas segunda, tercera y sexta serán de aplicación obligatoria a todas las empresas públicas.

3. En todo lo no regulado específicamente en estas normas, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, o el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, respectivamente, así como sus correspondientes disposiciones de desarrollo.

Disposición adicional única. *Criterios para calificar una subvención como no reintegrable.*

1. De acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 18. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», del Plan General de Contabilidad, una subvención se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión, y no existan dudas razonables sobre la recepción de la misma.

2. A los exclusivos efectos de su registro contable, para entender cumplidas las condiciones establecidas para su concesión se aplicarán los siguientes criterios.

a) Subvenciones concedidas para adquirir un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

b) Subvenciones concedidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Subvenciones concedidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual: si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades subvencionadas, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Disposición transitoria única. *Régimen transitorio.*

1. Las normas sobre los aspectos contables de las empresas públicas se aplicarán a partir de su entrada en vigor, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Las pérdidas por deterioro en los activos no generadores de efectivo (o las reversiones de las mismas), que se produzcan como resultado de su primera aplicación, se reconocerán en una partida de reservas.

b) La reclasificación de las subvenciones a la correspondiente subagrupación del patrimonio neto se contabilizará neta del efecto impositivo.

2. Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que resulten de aplicación las presentes normas podrán ser presentadas:

a) Sin adaptar la información comparativa a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado y resultará de aplicación a las cuentas anuales que se formulen con posterioridad a dicha fecha.

Madrid, 25 de marzo de 2010.—La Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, Elena Salgado Méndez.

ANEXO

Normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas

Introducción

I

1. Las entidades que integran el sector público empresarial, Estatal, Autonómico y Local deben aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como en sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 121.3 de la Ley 47/2003, de 26 de diciembre, General Presupuestaria, en el artículo 200.2

del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en las respectivas normas que regulan esta materia en el ámbito autonómico.

La elaboración de unas normas contables específicas para determinadas empresas públicas viene motivada por las especiales características de algunas entidades que forman parte del sector público empresarial, sometidas a la obligación de elaborar sus cuentas anuales de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio, y por la propia necesidad de aclarar determinados conceptos del nuevo Plan que afectan de forma significativa a estas entidades.

En este sentido, si bien estos sujetos contables no han requerido aclaraciones adicionales a las suscitadas por las restantes empresas a la hora de formular sus cuentas anuales con los nuevos criterios del Plan General de Contabilidad, no es menos cierto que la aplicación práctica de las reglas del deterioro a determinados activos de ciertas empresas públicas se ha revelado como una cuestión especialmente problemática por no ajustarse, en muchos casos, a las especiales características de los activos en cuestión. De forma concreta, se puede mencionar el caso de entidades especialmente creadas para la construcción y/o gestión de infraestructuras y otros activos destinados a la prestación de servicios públicos sin ánimo de lucro.

Adicionalmente, se ha considerado conveniente desarrollar en estas normas el criterio a seguir para calificar una actividad como de interés público o general, a los exclusivos efectos regulados en la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.

La disposición final segunda del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, habilita al Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante orden ministerial, a adaptar las normas de registro y valoración, las normas de elaboración y la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

De acuerdo con lo indicado, estas normas constituyen la regulación especial en materia de deterioro de activos no generadores de flujos de efectivo, operaciones de arrendamiento financiero sobre estos activos, y la calificación desde una perspectiva estrictamente contable, a los exclusivos efectos indicados anteriormente, de una actividad como de interés público o general.

2. Para su elaboración se constituyó un grupo de expertos que ha desarrollado su trabajo en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), integrado por técnicos del propio Instituto, de la IGAE, así como por profesionales relacionados con estas empresas y sus auditores de cuentas.

Las normas que ahora se aprueban, en la medida en que suponen un desarrollo normativo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y una adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas públicas, al igual que la citada normativa, tienen como objetivo ahondar en la armonización de la normativa contable nacional con la internacional.

En este contexto, para fijar los criterios aplicables al deterioro de los activos no generadores de flujos de efectivo que formen parte del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias, se ha considerado oportuno tomar en consideración la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 21 Deterioro de los activos no generadores de efectivo. Dicha norma incluye el concepto «potencial de servicio» en relación con el deterioro de los activos que no se utilizan para la obtención de beneficios económicos futuros y recoge el «coste de reposición depreciado» como uno de los posibles métodos para determinar el valor en uso en el cálculo del deterioro de este tipo de activos.

II

3. La norma primera introduce las definiciones que se consideran necesarias para precisar el contenido de las restantes normas. Sin duda, tienen especial interés la definición de activos no generadores de flujos de efectivo, cuya presencia en los balances de las empresas públicas justifica la norma sobre deterioro que ahora se aprueba.

En general, de acuerdo con las disposiciones del Plan General de Contabilidad, cuando una empresa advierta la existencia de un indicio de posible pérdida de valor en un elemento del inmovilizado material, intangible o de las inversiones inmobiliarias, debe cuantificar qué importe puede recuperar mediante su uso considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo y, alternativamente, cuantificar el importe que obtendría si decidiera venderlo en ese momento. Sólo cuando la mayor de estas dos cantidades sea inferior al valor en libros del activo es cuando podemos afirmar, desde una perspectiva económica racional, que el activo se ha deteriorado.

Esta regulación general asume una premisa fundamental. Los activos del sujeto contable bien generan flujos de efectivo de forma individualizada, o bien es posible agruparlos en un conjunto de activos que sí los generan.

A la hora de trasladar estas reglas a las entidades que integran el sector público, la cuestión a determinar es si el razonamiento basado en un puro análisis de «inversión» en términos de rendimiento económico, debería aplicarse sin ningún tipo de particularidad cuando la actividad que desarrolla la empresa consiste en la prestación de un servicio público de interés general, percibiendo como contraprestación una tasa o precio político, generalmente simbólico o reducido en relación con un precio determinado estrictamente con parámetros comerciales.

A lo anterior debe añadirse que frecuentemente se trata de activos para los que resulta complejo determinar su valor razonable o incluso, como por ejemplo, en el caso de determinadas infraestructuras de transporte, no es posible debido a la inexistencia de mercado y a la dificultad de acudir alternativamente a técnicas de valoración fiables.

Atendiendo a estas circunstancias, resulta más adecuado a la realidad de la empresa que el valor en uso del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias que no generan flujos de efectivo sea evaluado por referencia a su potencial de servicio público, para lo cual, en sintonía con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público nº 21 Deterioro de los activos no generadores de efectivo, la norma cuarta toma como referente, a la hora de determinar el valor en uso, el coste de reposición en que debería incurrirse para prestar el citado servicio, considerando la depreciación que tendría el activo en el momento de efectuarse este cálculo. Esto es, el coste de reposición depreciado.

En aras de facilitar la aplicación práctica de este criterio, si no resultara evidente o de fácil identificación el potencial de servicio de un activo individualmente considerado, la norma permite agruparlos en unidades de explotación o servicio para determinar si se ha producido un deterioro, sin perjuicio de considerar los indicios de deterioro recogidos en la norma segunda en relación con los activos que la integran, en particular, los recogidos en el apartado 3 de la misma.

También se puede destacar la definición de infraestructura que se incluye en la norma segunda, en la que se identifican dicho tipo de activos con terrenos, obras de ingeniería civil, inmuebles e instalaciones utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, que tienen una finalidad específica, aunque puedan admitir usos alternativos, o son parte de un sistema o red.

La incorporación de las infraestructuras en un sistema o red supone que dichos activos forman parte de conjuntos integrados de obras y construcciones relacionados entre sí, con los cuales los poderes públicos pretenden garantizar el desarrollo de servicios básicos para el funcionamiento de la economía y la vida de los ciudadanos, como pueden ser las redes de carretera, sistema de alcantarillado y suministro de energía, redes de telecomunicación o el sistema ferroviario.

4. La norma segunda señala que toda empresa pública debe evaluar si existe algún indicio de deterioro de valor de su inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable y efectuar, si procede, las oportunas correcciones valorativas.

En todo caso, los eventos o circunstancias que indiquen la existencia de dicho deterioro deberán ser significativos y tener efectos a largo plazo.

5. La norma tercera, sobre los criterios para calcular el deterioro de valor de los activos generadores de flujos de efectivo, remite a la regulación incluida en el Plan General de Contabilidad. El tratamiento contable del deterioro en estos casos no ofrece particularidad alguna en una empresa pública. Tampoco los indicios enumerados en el apartado 2 de la norma segunda para apreciar la posible existencia de deterioro en los activos generadores de flujos de efectivo, que en consecuencia constituyen un desarrollo general del citado Plan.

6. La regla particular por razón del sujeto contable más relevante es la recogida en la norma cuarta, para cuya aplicación es necesario considerar la definición de valor en uso de un activo no generador de flujos de efectivo incluida en la norma segunda, por referencia al coste de reposición depreciado. Este es el aspecto más relevante y la principal novedad de la nueva regulación, basada en las razones que se han expuesto en el punto 3 de esta introducción.

7. En la norma quinta se regula el tratamiento contable de los activos no generadores de flujos de efectivo arrendados por las empresas públicas cuya actividad no está orientada a la obtención de un beneficio o rendimiento económico, sino a la entrega de bienes o prestación de un servicio a la colectividad basado en la utilidad de dichos activos o potencial de servicio. Considerando esta circunstancia, la norma incorpora una presunción, «iuris et de iure», en cuya virtud, para este tipo de activos la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas inherentes a la condición de propietario no se entenderá producida mientras la empresa pública retenga la titularidad y por tanto el potencial de servicio público afecto a dichos activos, al generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad. Por ello, en estos casos, el tratamiento contable será el previsto para el arrendamiento operativo, sin perjuicio de la calificación que deba otorgarle el arrendatario en aplicación de la citada NRV 8.ª del Plan General de Contabilidad.

8. La norma sexta establece los criterios aplicables para calificar una actividad de «interés público o general» a los efectos regulados en la NRV 18.ª del Plan General de Contabilidad, recogiendo y matizando en una norma el criterio asumido por la doctrina administrativa.

III

9.—De acuerdo con las exigencias del Código de Comercio, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en sintonía con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, la Cuarta Directiva y la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 21 Deterioro de los activos no generadores de efectivo, se ha prestado especial atención al objetivo de que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados.

Adaptado el Plan General de Contabilidad a las especiales características de las empresas públicas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado, tienen la seguridad de que estas empresas van a disponer de un instrumento útil para su propia gestión. Además, la información normalizada que se obtiene con la aplicación del Plan va a conducir a que tales empresas, independientemente del Sector Público en el que se integren, Estatal, Autonómico o Local, formen sus cuentas anuales con un contenido suficiente para responder cumplidamente a las demandas de los distintos agentes económicos y para perfeccionar las estadísticas nacionales.

Normas

Primera. *Definiciones.*—Los siguientes términos se utilizan a los exclusivos efectos de estas normas con el siguiente significado:

a) Precio político: es el fijado directa o indirectamente por la Administración Pública y que la empresa debe exigir por la entrega de bienes o la prestación del servicio. Generalmente consiste en un importe reducido en relación con el precio que se fijaría atendiendo a parámetros comerciales.

b) Infraestructura: terrenos, obras de ingeniería civil, inmuebles, e instalaciones utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la empresa pública, y que cumplen alguno de los siguientes requisitos:

- b.1) Son parte de un sistema o red, o
- b.2) Tienen una finalidad específica aunque puedan admitir usos alternativos.

c) Servicio público: servicio que está obligada a prestar de forma regular y constante una Administración Pública, generalmente, de forma directa o mediante empresas públicas creadas para su gestión.

d) Activos generadores de flujos de efectivo: elementos del inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

e) Activos no generadores de flujos de efectivo: elementos del inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

En ciertas ocasiones, un activo, aunque es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales que benefician a la colectividad, puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes, o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal. Cuando el componente o uso generador de flujos de efectivo se pueda considerar como accesorio con respecto al objetivo principal del activo como un todo, o bien no pueda operar o explotarse con independencia del resto de componentes e instalaciones integrantes del activo, éste se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

En algunos casos puede no estar claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial. En estos casos, y dados los objetivos generales de las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta norma, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

La reclasificación de activos generadores de flujos de efectivo a activos no generadores de flujos de efectivo, y viceversa, sólo se producirá cuando exista una evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro. El indicio para realizar una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro surge como mínimo, de los regulados en la norma segunda aplicados al activo tras su reclasificación.

f) Unidad de explotación o servicio: es el grupo más pequeño de activos no generadores de flujos de efectivo para el que resultan identificables los flujos económicos sociales que producen y que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos no generadores de flujos de efectivo.

A los efectos de las presentes normas, las referencias a activos no generadores de flujos de efectivo se entenderán aplicables a las unidades de explotación o servicio.

g) Deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo: es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.

h) Valor en uso de un activo no generador de flujos de efectivo: es el valor actual del activo considerando su potencial de servicio en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia al coste de reposición depreciado del activo.

i) Coste de reposición depreciado de un activo: es el coste de reposición de dicho activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

Este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la empresa.

Un activo puede reemplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición depreciado se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.

j) Subvención: son las definidas en el artículo 2, apartado 1, de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y aquellas otras transferencias que puedan recibir las empresas públicas no reguladas en la citada Ley, como por ejemplo, las recibidas de las entidades públicas propietarias o las ayudas comunitarias. En ningún caso se considerarán subvenciones las aportaciones al capital social de la empresa efectuadas por la entidad pública dominante.

k) Actividad de «interés público o general»: actividades específicas que benefician a la colectividad en general, a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos para garantizar su efectiva prestación.

Segunda. Indicios de deterioro de valor del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias.

1. Al menos al cierre del ejercicio, la empresa pública evaluará si existe algún indicio del deterioro de valor de algún elemento del inmovilizado material, intangible o inversión inmobiliaria, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable.

2. Al evaluar si existe algún indicio de que el activo puede haberse deteriorado, la empresa deberá tener en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.

b) Disminución significativa del valor de mercado del activo, si éste existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

c) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.

d) Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.

e) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.

f) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

g) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dichos activos, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

3. En todo caso, los eventos o circunstancias que pueden indicar la existencia de deterioro de valor de un activo han de ser relevantes. En concreto, los cambios en la demanda, en la forma o extensión de la utilización del activo o en el entorno tecnológico, regulatorio o legal han de ser relevantes y han de tener o se prevé que tengan efectos a largo plazo.

4. Con independencia de cualquier indicio de deterioro de valor, la empresa pública deberá comprobar anualmente el deterioro de valor de los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, así como el del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios.

Tercera. Criterios para calcular el deterioro de valor de los activos generadores de flujos de efectivo.—Los activos generadores de flujos de efectivo están sujetos a los criterios generales en materia de deterioro de valor regulados en el Plan General de Contabilidad, así como a las normas de desarrollo incluidas en la norma segunda.

Cuarta. Criterios para calcular y contabilizar el deterioro de valor de los activos no generadores de flujos de efectivo.—Para calcular el deterioro de los activos no generadores de flujos de efectivo deberán aplicarse los indicios de deterioro descritos en la norma segunda, y las siguientes reglas:

1. La evaluación de la existencia de deterioro de los activos no generadores de flujos de efectivo debe efectuarse para cada activo individualmente considerado. No obstante, cuando la identificación del potencial de servicio de un activo individualmente considerado no fuera evidente, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenece.

Los criterios para delimitar la unidad de explotación o servicio deben mantenerse durante los distintos ejercicios, excepto que alguna razón justifique el cambio, en cuyo caso deberá explicarse en la memoria.

2. Se deberá contabilizar una pérdida por deterioro en un activo no generador de flujos de efectivo o unidad de explotación o servicio si su valor contable supera a su importe recuperable, en la fecha de determinación del mismo.

A estos efectos se entiende por importe recuperable el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

De acuerdo con las disposiciones de esta norma, salvo mejor evidencia, el valor en uso de un activo no generador de efectivo o unidad de explotación o servicio se determinará por referencia a su coste de reposición depreciado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad de explotación o servicio reducirá el valor en libros de los activos no generadores de efectivo que la integran en proporción a su valor contable, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su coste de reposición depreciado y cero.

3. Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no generadores de flujos de efectivo, así como su reversión cuando las causas que la motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

4. El reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de flujos de efectivo, así como su reversión, motivará un recálculo de las cuotas de amortización. Asimismo, en el caso de deterioro, puede ser indicativo de que la vida útil restante del activo, el método de amortización o su valor residual necesitan ser revisados.

5. En la memoria de las cuentas anuales deberá incluirse una nota bajo la denominación «Activos o unidades de explotación o servicio no generadores de flujos de efectivo» con la siguiente información:

a) En su caso, el criterio seguido para agrupar los activos no generadores de flujos de efectivo en unidades de explotación o servicio.

b) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio, se indicará:

- b.1) Naturaleza del activo o unidad de explotación o servicio.
- b.2) Importe de la pérdida por deterioro reconocida o revertida.
- b.3) Sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro.
- b.4) Si el importe recuperable del activo o unidad de explotación o servicio es su valor razonable menos los costes de venta o su valor de uso.
- b.5) Si el importe recuperable es su valor razonable menos los costes de venta, las bases utilizadas para determinar ese importe, como por ejemplo, si el valor razonable se ha determinado con referencia al existente en un mercado activo.
- b.6) Si el importe recuperable es su valor en uso, el criterio empleado para determinar el coste de reposición depreciado.

c) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el punto anterior, las principales clases de elementos afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

Quinta. *Activos no generadores de flujos de efectivo arrendados por las empresas públicas a terceros.*—En el caso de que se produzcan arrendamientos de activos no generadores de flujos de efectivo por las empresas públicas a terceros, con o sin opción de compra, se presumirá, en todo caso, que no se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los mismos, en tanto los activos mantengan el potencial de servicio y las empresas públicas la titularidad del derecho de explotación. Por tanto, la empresa pública arrendadora registrará el importe recibido, ya sea en forma de pago único o mediante una serie de pagos o cuotas, como un arrendamiento operativo, manteniendo la presencia del activo en su balance conforme a su naturaleza.

Sexta. *Criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de «interés público o general».*

1. Las empresas públicas que reciban subvenciones de la entidad pública dominante para financiar actividades de «interés público o general» contabilizarán dichas ayudas de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 18. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», del Plan General de Contabilidad. En particular, estos criterios se aplicarán en los siguientes casos:

a) Subvenciones concedidas a las empresas públicas por entidades públicas dominantes que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

b) Transferencias u otras entregas sin contraprestación recibidas de las entidades públicas dominantes para financiar actividades específicas que cumplan alguno de los siguientes requisitos:

b.1) Las destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés público o general mediante una norma jurídica. Si la transferencia compensa pérdidas genéricas será de aplicación el apartado 2 de esta norma, salvo que la empresa desarrolle una sola actividad específica que haya sido declarada de interés público o general mediante una norma jurídica.

b.2) Las establecidas mediante contratos-programa, convenios, planes aprobados por el correspondiente Gobierno u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público o general, siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.

c) Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo que se incluyan en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas de interés público o general de acuerdo con lo previsto en la letra b).

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para financiar inmovilizado afecto a una actividad específica que hayan sido consideradas de interés público o general de acuerdo con lo previsto en la letra b), o para cancelar deudas por adquisición del mismo.

En el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés público o general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés público o general concedidas por la entidad pública dominante.

2. Las aportaciones recibidas de la Administración concedente actuando en su condición de socio, es decir, aquellas que no financian la realización de una actividad concreta y en consecuencia no se concederían de la misma forma a una empresa privada, se contabilizarán directamente en los fondos propios de la empresa pública. En particular, estos criterios se aplicarán en los siguientes casos:

a) Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza, aún cuando una parte de las actividades desarrolladas sean actividades de interés público o general, siempre que éstas no hayan recibido una financiación individualizada.

b) Transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aún en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés público o general.

d) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.