

UNIDAD DIDÁCTICA

3

PRESUPUESTO DE INGRESOS CORRIENTE: OPERACIONES DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA

JORGE CARRASCO ZAFRA

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica nos centraremos en el análisis de la contabilización de las operaciones de ejecución del presupuesto de ingresos del ejercicio corriente, resaltando las cuentas habilitadas para ello en el PGCPAL 2013, su funcionamiento y la información que nos proporciona los importes del debe, haber y saldo de dichas cuentas, así como la suministrada en las diferentes columnas del estado en que se muestra la contabilidad de desarrollo del presupuesto.

CONTENIDO

¿Cuáles son las operaciones de ejecución del presupuesto de ingresos del ejercicio corriente?

La ejecución del presupuesto de ingresos de una entidad local supone la realización de las siguientes operaciones:

- a) Reconocimiento y liquidación de derechos
- b) Extinción de derechos

Antes de proceder al análisis del registro contable de las mismas, hemos de indicar que, en ocasiones, puede presentarse en la gestión del presupuesto de ingresos, con anterioridad a estas operaciones, la figura del “Compromiso de ingreso” que se define como el acto por el que cualesquiera entes o personas, públicas o privadas, se obligan, mediante un acuerdo o concierto con la entidad, a financiar total o parcialmente un gasto determinado de forma pura o condicionada.

Así pues, el compromiso de ingreso es un acto que no se va a producir para la mayoría de los ingresos, sino sólo en el caso de subvenciones concedidas a la entidad por otras entidades.

La existencia de un compromiso firme de ingreso o de aportación en una entidad conllevará la posibilidad de generar créditos en su presupuesto de gastos hasta la cuantía de dicho compromiso, de ahí la necesidad de registrarlo y de hacerle un seguimiento.

Cuando se conciertan compromisos de ingreso que se hayan de extender a varios ejercicios, se debe imputar a cada uno de éstos la parte que se prevea realizar en el mismo. Por ello, en el registro de los compromisos de ingreso se ha de distinguir entre los imputables a ejercicios posteriores y los imputables al ejercicio corriente y, dentro de estos últimos, entre compromisos concertados y compromisos realizados.

El compromiso concertado se produce cuando se concede la subvención, momento en que no existe todavía una obligación por parte del otorgante, ni un derecho a favor de la entidad que la recibe, por estar supeditado el ingreso, normalmente, al cumplimiento de unos requisitos por parte de la entidad receptora. Este hecho no repercute todavía en el patrimonio de la entidad.

Se entiende que el compromiso se ha realizado, total o parcialmente, cuando, por haberse cumplido las condiciones establecidas, su importe sea exigible, en todo o en parte, surgiendo un derecho a favor de la entidad beneficiaria. Por tanto, simultáneamente al registro del compromiso realizado, se deberá contabilizar el reconocimiento del correspondiente derecho.

Los compromisos de ingresos imputables al presupuesto corriente, al igual que sucede con los imputables a presupuestos posteriores, no se contabilizan por partida doble, pero sí se debe llevar un registro de los mismos y reflejar la información sobre ellos en la Memoria¹. En este sentido, en el PGCPAL 2013 se especifica que se debe informar en el apartado 24.1.2.c de la Memoria de estos compromisos de ingreso imputables al presupuesto corriente, a nivel de aplicación presupuestaria, indicando su descripción y distinguiendo los importes correspondientes a compromisos concertados, realizados y pendientes de realizar a 31 de diciembre; diferenciando, en

¹ Para las entidades que apliquen el modelo simplificado, no se contempla el registro de esta información en la Memoria.

el primer caso, los incorporados de presupuestos cerrados de los concertados en el ejercicio.

Una vez hecha esta aclaración sobre los compromisos de ingresos, pasamos a continuación a abordar el análisis de los dos apartados señalados al principio de la unidad didáctica.

1. Reconocimiento de derechos

¿Recuerda en qué consiste esta fase?

El reconocimiento de derechos es aquella fase presupuestaria en la que, en virtud de un acto administrativo y por aplicación de las normas legales o reglamentarias, se concreta en una cantidad líquida el importe de la obligación impuesta a un tercero.

La expresión reconocimiento suele ir unida a la de liquidación. El reconocimiento lleva implícita la definición simple del derecho - existe una deuda por parte de un tercero para con la entidad pública -, mientras que la liquidación determina su valor monetario.

Previamente al análisis de la contabilización de los derechos reconocidos, es preciso recordar una serie de conceptos relacionados con los mismos, que nos van a permitir entender su tratamiento contable, y que son objeto de estudio en la primera y segunda parte del PGCPAL "Marco conceptual de la contabilidad pública" y "Normas de reconocimiento y valoración", respectivamente.

¿Qué requisitos se debe reunir para registrar contablemente un derecho?
¿Qué entendemos por derechos presupuestarios? ¿Cuál es el criterio general de reconocimiento de derechos presupuestarios? ¿Cuándo se imputan al presupuesto?

Como se puso de manifiesto en el capítulo 3 del módulo 1, el registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los

diferentes elementos de las cuentas anuales, cuando cumplan las definiciones y criterios establecidos en el marco conceptual.

En este sentido, debemos recordar que en la primera parte del PGCPAL se definen los activos como “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos”.

Asimismo, sabemos que para reconocer activos en balance, además de cumplir con esta definición, es necesario que se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro y que puedan valorarse con fiabilidad. En el supuesto de activos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, como es el caso que nos ocupa de derechos presupuestarios, el referido reconocimiento se podrá efectuar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicten los correspondientes actos administrativos que determinan el reconocimiento de ingresos presupuestarios.

Por otra parte, en el Documento nº 2 “Derechos a cobrar e ingresos” de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas² se define el *derecho a cobrar* como “un crédito actual de la entidad frente a terceros, surgido como consecuencia de acontecimientos pasados, en virtud del cual el deudor queda obligado a satisfacer a la entidad una determinada cantidad de dinero, en un momento concreto (vencimiento) y con las condiciones que se derivan de su soporte documental”.

En este capítulo nos centraremos en los derechos a cobrar presupuestarios, que son aquellos que se derivan de ingresos y de otros recursos destinados a financiar el gasto presupuestario de la entidad, es decir, se derivan de los denominados “ingresos presupuestarios”. Estos derechos se registrarán en cuentas del subgrupo 43 “*Deudores presupuestarios*”.

² I.G.A.E.: Principios contables públicos. Documentos 1 a 8. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994

Puesto que hemos utilizado el término “ingreso presupuestario”, es necesario precisar su concepto, ya que éste no coincide con el de ingreso en sentido económico:

Ingresos presupuestarios, según el PGCPAL 2013, “son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos, en la emisión de pasivos financieros, en la disminución de gastos o en el incremento del patrimonio neto”. Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad.

Por su parte, *los Ingresos* se definen como “incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales”. Estos ingresos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto.

Tal como se indica en el Marco Conceptual del PGCPAL 2013, un ingreso presupuestario se debe reconocer en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro o documento equivalente que lo cuantifique³. El reconocimiento de un ingreso presupuestario supone el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patrimonio neto.

Asimismo, hemos de tener presente que el reconocimiento de derechos puede efectuarse en dos momentos diferentes en relación con el cobro de los mismos:

³ En el PGCPAL se indica un tratamiento específico para el reconocimiento de ingresos presupuestarios derivados de transferencias y subvenciones, al que se hizo referencia en el capítulo 3 del Módulo 1.

- Previamente al cobro.
- Simultáneamente al cobro.

Esta distinción se basa en los diversos mecanismos previstos en el proceso de liquidación de derechos de cobro:

1. Liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
2. Liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
3. Declaraciones autoliquidadas o autoliquidaciones.
4. Otros ingresos sin contraído previo.

En los dos primeros casos el reconocimiento del derecho se realiza antes del cobro, dado que se dispone de la información relativa a los derechos liquidados, mientras que en los dos últimos el reconocimiento del derecho se efectúa simultáneamente al cobro, y como consecuencia de éste, ya que hasta ese momento no se tiene información sobre el mismo.

Otra cuestión a tener presente es la cuantificación de los derechos. Este aspecto viene regulado por la norma de reconocimiento y valoración 8ª del PGCPAL 2013 "Activos financieros", donde se especifica los criterios valorativos aplicables a los mismos. En este sentido, hemos de señalar que los activos financieros que comentamos en este epígrafe se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de créditos y partidas a cobrar. Las posibles matizaciones sobre el criterio valorativo a utilizar se realizarán en el momento en que se analicen las distintas operaciones que dan lugar al reconocimiento de derechos presupuestarios.

Considerando las anteriores precisiones, ¿Cómo se deben contabilizar los derechos presupuestarios?

El reconocimiento de un derecho de cobro presupuestario es una operación que tiene repercusión en el patrimonio de la entidad y se registrará en una cuenta del grupo 4 "*Acreeedores y deudores*" del PGCPAL, concretamente, en la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*".

En este momento la contabilidad presupuestaria se enlaza con la patrimonial. De hecho, la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*" tiene un doble carácter: por una parte, es una cuenta de relaciones con terceros - representa una deuda de un tercero con la entidad local -, y por otra, es una cuenta de control presupuestario.

Es preciso resaltar que la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*" funciona siempre a través de sus divisionarias⁴, atendiendo al origen o naturaleza de los derechos, de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance:

- 4300. Operaciones de gestión.
- 4301. Otras cuentas a cobrar.
- 4302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 4303. Otras inversiones financieras.

Estas divisionarias son una novedad que presentó el PGCP 2010, en sintonía con las de la cuenta 400 "*Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente*". De lo establecido en las normas de elaboración del balance, incluidas en la tercera parte del PGCPAL 2013, se deduce que:

- la cuenta 4300 "*Operaciones de gestión*" reflejará todos los deudores de carácter presupuestario, excepto los de naturaleza financiera derivados del capítulo 5 "Ingresos patrimoniales" y los derivados de los capítulos 6 "Enajenación de inversiones reales", 8 "Activos financieros" y 9 "Pasivos

⁴ Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla el desarrollo de esta cuenta.

financieros". No obstante, los deudores derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades se reflejarán en esta cuenta.

- La cuenta 4301 *"Otras cuentas a cobrar"* registrará los deudores presupuestarios derivados del capítulo 9 "Pasivos financieros".
- Las cuentas 4302 *"Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas"* y 4303 *"Otras inversiones financieras"* recogerán los deudores presupuestarios derivados del capítulo 8 "Activos financieros", así como los derivados de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 "Ingresos patrimoniales" y los derivados del capítulo 6 "Enajenación de inversiones reales" cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades.

En este nuevo plan contable no se ha incluido en el subgrupo 43 *"Deudores presupuestarios"* el desglose de sus cuentas atendiendo a las diferentes alternativas previstas en el proceso de liquidación de derechos de cobro– de liquidaciones de contraído previo, ingreso directo o por recibo, de declaraciones autoliquidadas y de otros ingresos sin contraído previo -, como se hacía en el anterior de 2004. La razón aludida para ello es que se considera que no son aplicables con carácter general a todas las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Plan. No obstante, se contempla la posibilidad de utilizar dicho desglose adicional, si la entidad lo estima oportuno.

Las divisionarias de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"* figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe III "Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo", salvo la 4302 *"Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas"* que figurará en el epígrafe IV "Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas", y la 4303 *"Otras inversiones financieras"*, que figurará en el epígrafe V "Inversiones financieras a corto plazo".

El registro contable por partida doble del reconocimiento de un derecho de cobro presupuestario se realizará, cargando la divisionaria correspondiente de la cuenta

430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente", con abono a la cuenta que proceda, según la causa que haya originado el derecho – realización de ingresos, creación de pasivos financieros, enajenación, vencimiento o cancelación de activos, disminución de gastos o incremento de patrimonio neto-:

	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente a Cuenta de imputación	XXX	
--	------	---	-----	--

Así pues, la suma del debe de las divisionarias de la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente" indicará el importe de derechos liquidados en el ejercicio.

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto de ingresos, esta operación de reconocimiento de derechos presupuestarios se registra anotando el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda, en la columna "Derechos reconocidos":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1				*								
AP-2				*								
AP-3				*								
...												
TOTAL				D 430								

El importe total de la columna "Derechos reconocidos" coincidirá con la suma del debe de la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente". Por tanto, esta columna suministra información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del debe de la referida cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

Evidentemente, en el caso de autoliquidaciones y de otros ingresos sin contraído previo, simultáneamente al reconocimiento, se contabilizará el cobro del derecho.

Por último, hemos de recordar que, en base a lo establecido en el principio del devengo y en los criterios de reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales⁵, al menos en la fecha de cierre del ejercicio, deben quedar registrados en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha, así como en el balance los activos devengados.

Así pues, si el ingreso económico se ha devengado, pero no se ha dictado aún el acto administrativo que determina el reconocimiento del ingreso presupuestario, al menos a 31 de diciembre, es necesario registrar el ingreso económico en una cuenta del grupo 7 *"Ventas e ingresos por naturaleza"* o del grupo 9 *"Ingresos imputados al patrimonio neto"*, así como el derecho de cobro correspondiente en una cuenta del subgrupo 44 *"Deudores no presupuestarios"*, concretamente la cuenta 441 *"Deudores por ingresos devengados"*, con objeto de poder reconocer en los respectivos documentos de las cuentas anuales tanto los referidos ingresos como los deudores. Evidentemente, esto no implicará ninguna anotación en la contabilidad de desarrollo del presupuesto. En el ejercicio siguiente, cuando se dicte el acto administrativo de reconocimiento del derecho presupuestario, se abonará la cuenta 441 *"Deudores por ingresos devengados"* con cargo a la oportuna divisionaria de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*⁶.

Ejercicio 3.

El 1 de abril del ejercicio n, el Ayuntamiento "X" reconoce un derecho por importe de 2.100,00 euros en concepto de Impuesto sobre actividades económicas.

SE PIDE contabilizar dicha operación.

⁵ Remitimos a lo comentado en el capítulo 3 del Módulo 1.

⁶ Hacemos solo una breve referencia a esta problemática dado que se analizará en el capítulo destinado a operaciones no presupuestarias.

Solución propuesta:

El registro por partida doble se realizaría cargando la divisionaria correspondiente de la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente", en este caso la cuenta 4300 "Operaciones de gestión" - dado que se trata de un ingreso recogido en el Capítulo 1 del presupuesto de la entidad - con abono a la cuenta del grupo 7 que recoge dicho ingreso:

1 de abril de n				
2.100,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión a Impuesto sobre actividades económicas	727	2.100,00

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto, si suponemos que la aplicación AP-2 es la correspondiente al Impuesto sobre actividades económicas, por el reconocimiento de dicho derecho se realizaría la siguiente anotación por 2.100,00 euros en la columna "Derechos Reconocidos":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1				2.100,00								
AP-2												
AP-3												
..												
TOTAL												

2. Recaudación de derechos

La extinción de los derechos de cobro se produce, con carácter general, por la recaudación de los mismos. No obstante, existen otras causas de extinción de derechos tales como su anulación, como consecuencia de la anulación de la liquidación de que se derivan o por aplazamiento y fraccionamiento del derecho; y su cancelación como consecuencia de su cobro en especie, de la insolvencia probada del deudor u otras causas establecidas legalmente. A todas ellas nos referiremos a continuación.

¿Cómo se registra contablemente el cobro de un derecho presupuestario?

La recaudación o cobro supone la realización de los derechos liquidados a favor de la entidad local, dando lugar a la entrada material o virtual de fondos en la tesorería.

Los cobros materiales son aquellos realizados directamente en las cajas de efectivo o en cuentas bancarias. En ellos vamos a distinguir dos casos⁷:

- a) Cobros que se aplican al presupuesto cuando se produce la entrada material de fondos en la tesorería de la entidad.

En este caso, el registro contable se efectuaría mediante un cargo en la cuenta correspondiente del subgrupo 57 *"Efectivo y activos líquidos equivalentes"*, dependiendo de si el cobro se ha realizado en las cajas de efectivo o a través de las cuentas bancarias, y un abono en la oportuna divisionaria de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*:

	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	430X	
--	-----	---	------	--

- b) Cobros que se aplican al presupuesto con posterioridad a la entrada de fondos en la tesorería de la entidad.

En este supuesto, cuando se produce la entrada de fondos se consideraría como un cobro pendiente de aplicación y se registraría mediante la siguiente anotación:

	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Cobros pendientes de aplicación	554	
--	-----	--	-----	--

⁷ Existe también la posibilidad de aplicación anticipada, que se comentará en un capítulo posterior cuando se analicen los deudores por servicio de recaudación. Esta situación se puede producir en aquellas ocasiones en las que existen entidades que colaboran en la gestión de la tesorería.

Posteriormente, y de acuerdo a las normas de tramitación que tenga establecidas la entidad, se realizará la aplicación definitiva de dichos cobros al presupuesto, registrándose contablemente mediante el asiento siguiente:

	554	Cobros pendientes de aplicación a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	430X	
--	-----	---	------	--

Por tanto, la cuenta 554 "*Cobros pendientes de aplicación*" recogerá los cobros que se producen en la entidad y que no son aplicables a sus conceptos definitivos, por ser esta aplicación provisional un trámite previo para su posterior aplicación definitiva.

No obstante, es preciso señalar que el PGCPAL habilita la cuenta 559 "*Otras partidas pendientes de aplicación*" para registrar los cobros, cuando se desconoce su origen y si son o no presupuestarios y, en general, los que no pueden aplicarse definitivamente por causas distintas a las previstas en otras cuentas.

Asimismo, hemos de comentar que cuando se realice el cobro del derecho una vez iniciado el periodo ejecutivo, además del registro contable de éste, hay que contabilizar el reconocimiento del derecho por los ingresos financieros correspondientes a los posibles recargos e intereses de demora mediante un cargo en la oportuna divisionaria de la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*" con abono a la cuenta 769 "*Otros ingresos financieros*".

Los cobros virtuales o en formalización son aquellos que se producen en la entidad sin que exista un movimiento real de fondos, y surgen cuando en la realización de pagos existen descuentos o se aprovecha la ocasión para compensar derechos de cobro con pagos que la entidad deba satisfacer a dichos deudores. En tales casos, el pago se efectuará de forma virtual compensado con un cobro también virtual. Su registro contable se realiza a través de la cuenta 557 "*Formalización*",

que permanecerá en todo momento saldada, al anotarse simultáneamente el cobro y el pago virtual.

Por el cobro virtual:

	557	Formalización a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	430X	
--	-----	---	------	--

Por el pago virtual:

	400X	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente a Formalización	557	
--	------	---	-----	--

No obstante, hay que resaltar que la utilización de la cuenta 557 "*Formalización*" es opcional.

En cualquier caso, la suma del haber de las divisionarias de la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*" reflejará, antes de la regularización, el importe de los derechos liquidados en el ejercicio que se han cobrado durante el mismo. Su saldo deudor, después de la regularización, informará del importe de los derechos liquidados en el ejercicio pendiente de cobro.

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto de ingresos, el cobro de derechos presupuestarios se registra anotando el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda, dentro de la columna "Recaudación".

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1											*	

AP-2										*	
AP-3										*	
..											
TOTAL										H 430	

El importe total de la columna "Recaudación" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*. Por tanto, esta columna suministra información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de dicha cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el apartado 24.1.2.a3) de la Memoria relativo a recaudación neta del presupuesto corriente.

Ejercicio 4.

El 5 de julio del ejercicio n, el Ayuntamiento "X" cobró 2.500,00 euros, a través de su cuenta operativa en el Banco Z, correspondientes a derechos reconocidos en ese mismo ejercicio por Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

SE PIDE contabilizar esta operación, sabiendo que la entidad tiene establecido para este caso el procedimiento de aplicación directa al presupuesto.

Solución propuesta:

En el momento del cobro, se anotará dicho importe en la aplicación presupuestaria correspondiente al Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, en la columna "Recaudación":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1											2.500,00	
AP-2												
AP-3												
..												
TOTAL												

Y, en la contabilidad por partida doble, se realizará el siguiente asiento:

5 de julio de n

2.500,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	2.500,00

En este caso, se abona la cuenta 4300 "*Operaciones de gestión*" porque se trata de deudores derivados de ingresos registrados en el capítulo 1 del presupuesto de la entidad.

3. Anulación de derechos

La anulación de derechos correspondientes al presupuesto corriente es otra de las posibles causas de extinción de los mismos. En dicha anulación hay que distinguir, en función de la situación en que se encuentren los derechos, entre:

- Anulación de derechos pendientes de cobro, que podrá ser por anulación de liquidaciones o por aplazamiento y fraccionamiento.
- Anulación de derechos ya cobrados, en cuyo caso habrá que proceder a la devolución de las cantidades recaudadas.

¿Cómo se registra contablemente la anulación de estos derechos presupuestarios? ¿Qué cuentas se utilizan?

Comentaremos, en primer lugar, el tratamiento contable de la anulación de derechos pendientes de cobro y dejaremos el registro de la anulación de derechos ya cobrados para un momento posterior, cuando analicemos la devolución de ingresos.

La anulación de derechos correspondientes al presupuesto corriente se contabiliza a través de la cuenta 433 "*Derechos anulados de presupuesto corriente*", que se desarrolla en divisionarias⁸ en función de la causa que origine la anulación y, en su caso, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos:

4330. Por anulación de liquidaciones.

⁸ Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla el desarrollo de esta cuenta.

43300. Operaciones de gestión.

43301. Otras cuentas a cobrar.

43302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

43303. Otras inversiones financieras.

4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.

43320. Operaciones de gestión.

43321. Otras cuentas a cobrar.

43322. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

43323. Otras inversiones financieras.

4339. Por devolución de ingresos.

La cuenta 433 *"Derechos anulados de presupuesto corriente"*, que funciona a través de sus divisionarias, tiene como misión sustituir durante el ejercicio, en el registro de esta problemática de anulación, a la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*⁹, para no desvirtuar el significado del debe y del haber de esta última; dado que la suma de su debe expresa el importe total de derechos reconocidos durante el ejercicio y la de su haber, antes de la regularización, el importe total recaudado de los derechos liquidados en el ejercicio.

Por tal motivo, al final del ejercicio es necesaria su regularización, traspasando los saldos de las divisionarias de la cuenta 433 *"Derechos anulados de presupuesto corriente"*¹⁰ a las divisionarias correspondientes de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*, para que los saldos de

⁹ Obsérvese la diferencia con el registro contable de la anulación de obligaciones presupuestarias, comentado en el capítulo anterior, que se realiza, con signo negativo, en la misma cuenta 400 "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente" en la que se había anotado la referida obligación.

¹⁰ Excepto el de la cuenta 4339 "Por devolución de ingresos", cuyo funcionamiento comentaremos en otro apartado.

estas últimas, después de dicha regularización, indiquen el importe pendiente de cobro de los derechos liquidados en el ejercicio¹¹.

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, la anulación de derechos pendientes de cobro se registra anotando, en la aplicación presupuestaria que proceda, el importe correspondiente en la respectiva columna de "Derechos anulados".

3.1. Anulación de derechos por anulación de liquidaciones.

Esta anulación se produce, normalmente, como consecuencia de la estimación de recursos presentados por el deudor. Su registro por partida doble se realiza mediante un cargo en la misma cuenta en la que se efectuó el abono cuando se reconoció el derecho presupuestario, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4330 "Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones":

	XXX	Cuenta de imputación a Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones	4330X	
--	-----	--	-------	--

Así pues, la suma del haber de las divisionarias de la cuenta 4330 "Por anulación de liquidaciones" y, por tanto, su saldo acreedor antes de la regularización, indicarán el importe de los derechos anulados por anulación de liquidaciones en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, esta anulación de derechos pendientes de cobro se registra anotando, en la aplicación presupuestaria

¹¹ Para ello, en caso de que existan derechos cancelados en el ejercicio, será preciso traspasar al final de éste, igualmente, los saldos de sus respectivas cuentas a las correspondientes divisionarias de la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente", como tendremos ocasión de comentar en otro apartado.

Durante el ejercicio, para conocer el importe pendiente de cobro de los derechos liquidados en el mismo, será necesario restar al saldo deudor de las divisionarias de la cuenta 430, los saldos acreedores de las correspondientes divisionarias de las cuentas 433 "Derechos anulados de presupuesto corriente" – excepto la 4339- y 438 "Derechos cancelados de presupuesto corriente".

que proceda, el importe correspondiente en la columna "Derechos anulados. Por anulación de liquidaciones":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1					*							
AP-2					*							
AP-3					*							
..												
TOTAL					H 4330							

El importe total de la columna "Derechos anulados. Por anulación de liquidaciones" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 4330 *"Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones"*. Consecuentemente, esta columna nos suministra información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de dicha cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el apartado 24.1.2.a1) de la Memoria relativo a derechos anulados de presupuesto corriente.

Ejercicio 5.

El 10 de octubre del ejercicio n, el Ayuntamiento "W" aprobó un expediente de anulación de una liquidación contraída en ese ejercicio por importe de 1.400,00 euros, correspondiente a Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se encontraba aún pendiente de cobro.

SE PIDE contabilización de la anulación del derecho de cobro correspondiente.

Solución propuesta:

Al tratarse de una anulación de derechos de presupuesto corriente por anulación de liquidaciones, el registro contable por partida doble se realizará mediante un cargo en la cuenta 726 *"Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana"* - dado que fue en esa cuenta donde se abonó dicho importe cuando se reconoció el derecho -, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4330 *"Por anulación de liquidaciones"*, en este caso la 43300 *"Operaciones de gestión"*, al corresponder a un ingreso presupuestario recogido en el capítulo 1 del presupuesto de ingresos de la entidad local:

10 de octubre de n				
1.400,00	726	Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	43300	1.400,00

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, se realizará una anotación por 1.400,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente a Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la columna de derechos anulados por anulación de liquidaciones.

3.2. Anulación de derechos por aplazamiento y fraccionamiento.

La concesión de aplazamientos de derechos de cobro implica el diferimiento de su vencimiento. El fraccionamiento, por su parte, conlleva la división del importe total de la deuda en varias partes, con distintos vencimientos cada una de ellas.

Cuando se concede un aplazamiento o fraccionamiento hay que distinguir dos situaciones:

- Aquella en la que el nuevo vencimiento del derecho se produce en el mismo ejercicio de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, en cuyo caso no hay que efectuar ninguna anotación contable por partida doble y se considera el derecho como ingreso presupuestario del ejercicio en que fue reconocido.
- Aquella en la que el aplazamiento o fraccionamiento implica el traslado del vencimiento de la totalidad o parte del derecho a otro ejercicio posterior al de la concesión. En este supuesto, se debe anular presupuestariamente el derecho, por la parte que vence en un ejercicio posterior, que será aplicado al presupuesto de ingresos vigente en el ejercicio de su vencimiento o cancelación anticipada.

Esta anulación presupuestaria no supone la desaparición del derecho a cobrar, ya que éste continuará figurando en el balance de la entidad pero con la consideración

de derecho no presupuestario, convirtiéndose nuevamente en presupuestario en el ejercicio de su vencimiento o cancelación anticipada.

El registro contable de la anulación presupuestaria del derecho se realizará en el momento en que se conceda el aplazamiento o fraccionamiento, y siempre que el nuevo vencimiento se produzca en un ejercicio posterior, mediante un cargo en la divisionaria correspondiente de la cuenta 443 *"Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento"* y/o en la cuenta 2621 *"Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento"* o, en su caso, la cuenta 253 *"Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas"*,¹² en función del nuevo vencimiento, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4332 *"Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento"*.

	443X	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento		
		ó		
	2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento		
		ó		
	253	Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento	4332X	

En las cuentas 443 *"Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento"* , 2621 *"Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento"* y 253 *"Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas"*, se recogen los derechos de cobro no presupuestarios procedentes de anulaciones por la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de derechos presupuestarios, que en el momento de dicha concesión se encontraban registrados en la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"*, o, en su caso, la 431

¹² En las entidades que apliquen el modelo simplificado solo se utilizarán las cuentas 443 "Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento" y 262 "Créditos a largo plazo".

"Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados", que estudiaremos en una próxima unidad didáctica.

La suma del haber de las divisionarias de la cuenta 4332 "Por aplazamiento y fraccionamiento" y, por tanto, su saldo acreedor antes de la regularización, indicarán el importe correspondiente de los derechos anulados en el ejercicio por la concesión de aplazamientos y fraccionamientos, relativos a derechos reconocidos en el mismo.

Al final del ejercicio¹³, se procederá a la reclasificación de los créditos a largo plazo cuyo vencimiento sea a corto plazo, mediante la siguiente anotación:

	443X	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento		
		a		
		Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	2621	
		ó		
		Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas	253	

En el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar, o a la cancelación anticipada del mismo, se aplicará éste al presupuesto vigente, realizándose el siguiente asiento:

	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		
		a		
		Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	443X	

En el caso de que se produzca la cancelación anticipada de un derecho con vencimiento a largo plazo, se aplicaría éste al presupuesto vigente en ese momento, realizándose el asiento siguiente:

--	--	--	--	--

¹³ O bien en el momento en que el vencimiento pase a ser a corto plazo.

	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		
		a		
		Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	2621	
		ó		
		Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas	253	

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, esta anulación de derechos pendientes de cobro se registra anotando, en la aplicación presupuestaria que proceda, el importe correspondiente en la columna de "Derechos anulados. Por aplazamiento y fraccionamiento":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1						*						
AP-2						*						
AP-3						*						
..												
TOTAL						H 4332						

Así pues, el importe total de la columna "Derechos anulados. Por aplazamiento y fraccionamiento" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 4332 "*Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento*", poniéndose de manifiesto en dicha columna la información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de la referida cuenta. Esta misma información aparecerá reflejada en el apartado 24.1.2.a1) de la Memoria relativo a derechos anulados de presupuesto corriente.

Ejercicio 6.

El 1 de julio del ejercicio n, el Ayuntamiento "X" concedió a un deudor por derechos reconocidos por Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en el mes de enero de ese mismo ejercicio, el siguiente aplazamiento y fraccionamiento de su deuda:

Fecha de vencimiento

Importe

1 / 11 / n	3.000,00 €
1 / 05 / n+1	5.000,00 €
1 / 12 / n+1	2.000,00 €

SE PIDE contabilización de las operaciones a realizar por la entidad, en relación a esta problemática, en los ejercicios n y n+1.

Solución propuesta:

En primer lugar, debemos fijarnos en las fechas de los nuevos vencimientos para ver si este aplazamiento y fraccionamiento implica anulación, en todo o en parte, del derecho presupuestario.

El primer vencimiento sigue teniendo lugar en el ejercicio actual (1/11/n), por lo que no hay que contabilizar nada, en el momento de la concesión del aplazamiento, por dicho importe. Sin embargo, los siguientes vencimientos tendrán lugar en un ejercicio posterior al corriente, por lo que habrá que proceder a la anulación del derecho presupuestario por el importe correspondiente a estos vencimientos (7.000,00 euros) y registrarlo como no presupuestario en la cuenta oportuna, según su fecha de vencimiento.

Así pues, en la contabilidad por partida doble, en la fecha de concesión del aplazamiento y fraccionamiento, se realizará el siguiente asiento:

1 de julio de n				
5.000,00	4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión		
2.000,00	2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión	43320	7.000,00

Utilizamos las divisionarias correspondientes a "Operaciones de gestión" al tratarse de un ingreso presupuestario de Capítulo 2 del presupuesto de ingresos de la entidad.

Si el deudor fuera una entidad del grupo, multigrupo o asociada, en lugar de la cuenta 2621 se cargaría la cuenta 253 "*Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas*".

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto de ingresos, se realizará una anotación por 7.000,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente a Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en la columna "Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento".

El 1 de noviembre del ejercicio n, cuando se realice el cobro correspondiente al primer vencimiento, se registrará el mismo:

1 de noviembre de n				
3.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	3.000,00

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, se realizará una anotación por 3.000,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente a Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en la columna "Recaudación".

El 31 de diciembre del ejercicio n¹⁴, la entidad procederá a reclasificar los créditos que tenía contabilizados como "a largo plazo", cuyo vencimiento ya es a corto plazo:

31 de diciembre de n				
2.000,00	4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión		
		a		
		Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	2621	2.000,00

En esa misma fecha, por la regularización de los derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento¹⁵:

31 de diciembre de n				
7.000,00	43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	7.000,00

En el ejercicio n+1, se aplicará el derecho registrado en la cuenta 4430 "*Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión*" al presupuesto vigente:

7.000,00	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión		
		a		

¹⁴ Este asiento se podría hacer también el día 1 de diciembre, fecha en la que el vencimiento pasa a ser a corto plazo.

¹⁵ Aunque este asiento se comenta en una unidad posterior - correspondiente a la regularización de la contabilidad del presupuesto de ingresos -, ya se ha adelantado la necesidad de regularizar los derechos anulados y la forma en que se realizaría. Es por ello que lo contemplamos en este ejemplo a fin de dar una visión completa de la contabilización de la problemática que nos ocupa.

		Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento. Operaciones de gestión	4430	7.000,00
--	--	---	------	----------

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, se realizará una anotación por 7.000,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente a Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en la columna "Derechos reconocidos".

El 1 de mayo del ejercicio n+1, cuando se realice el cobro correspondiente al segundo vencimiento, se registrará el mismo:

1 de mayo de n+1				
5.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	5.000,00

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, se realizará una anotación por 5.000,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente a Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en la columna "Recaudación".

Por último, el 1 de diciembre del ejercicio n+1, cuando se realice el cobro correspondiente al tercer vencimiento, se realizará el siguiente asiento:

1 de diciembre de n+1				
2.000,00	571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	4300	2.000,00

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, se realizará una anotación por 2.000,00 euros en la aplicación presupuestaria correspondiente a Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en la columna "Recaudación".

4. Cancelación de derechos

Otra de las causas citadas de extinción de derechos es la cancelación de los mismos. En este caso nos encontramos ante derechos válidos que se extinguen por causas distintas a su recaudación. Al no convertirse en tesorería, no van a poder financiar gasto presupuestario, por lo que hay que "sacarlos" del presupuesto. Dicha

cancelación de derechos puede producirse como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie, por insolvencia del deudor y otras causas.

El registro contable por partida doble de la cancelación de derechos correspondientes al presupuesto corriente se realiza a través de la cuenta 438 "*Derechos cancelados de presupuesto corriente*", que se desarrolla en divisionarias¹⁶, en función de la causa que origine la cancelación y, además, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos:

4380. Por cobros en especie.

43800. Operaciones de gestión.

43801. Otras cuentas a cobrar.

43802. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

43803. Otras inversiones financieras.

4381. Por insolvencias y otras causas.

43810. Operaciones de gestión.

43811. Otras cuentas a cobrar.

43812. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

43813. Otras inversiones financieras.

La cuenta 438 "*Derechos cancelados de presupuesto corriente*", que funciona a través de sus divisionarias, tiene como misión sustituir durante el ejercicio, en el registro de esta problemática de cancelación, a la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*", para no desvirtuar el significado del debe y del haber de esta última; dado que la suma de su debe expresa el importe total de derechos reconocidos durante el ejercicio y la de su

¹⁶ Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla el desarrollo de esta cuenta.

haber, antes de la regularización, el importe total recaudado de los derechos liquidados en el ejercicio.

Por ello, al final del ejercicio es necesaria su regularización, traspasando los saldos de las divisionarias de la cuenta 438 "*Derechos cancelados de presupuesto corriente*" a las divisionarias correspondientes de la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*", para que los saldos de éstas, después de dicha regularización, indiquen el importe pendiente de cobro de los derechos liquidados en el ejercicio¹⁷.

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, esta cancelación de derechos pendientes de cobro se registra anotando, en la aplicación presupuestaria que proceda, el importe correspondiente en la respectiva columna de "Derechos cancelados".

4.1. Cancelación de derechos por cobros en especie

Las cancelaciones de derechos reconocidos en el ejercicio, efectuadas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie, se contabilizarán por partida doble mediante un cargo en la cuenta de balance representativa del bien o derecho recibido¹⁸, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4380 "*Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobros en especie*".

	XXX	Cuenta de balance		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobros en especie	4380X	

¹⁷ Para ello, en caso de que existan derechos anulados en el ejercicio – excepto los relativos a devolución de ingresos-, será preciso traspasar al final del ejercicio, igualmente, los saldos de sus respectivas cuentas a las correspondientes divisionarias de la cuenta 430 "*Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*", como se ha comentado anteriormente.

¹⁸ En el PGCP de 2010 se contempla la cuenta 385 "*Otros activos en estado de venta*" para registrar los bienes recibidos en la entidad como pago de deudas de terceros hasta el momento en que se produzca su enajenación o disposición por otra vía, o se decida su incorporación al activo no corriente. Si bien esta cuenta no aparece expresamente en la adaptación de dicho PGCP a la Administración Local, pensamos que se podría crear – en el modelo normal - para registrar aquellos bienes recibidos como cobro en especie que están a la espera de su venta y no se van a utilizar en la actividad propia de la entidad.

--	--	--	--	--

La suma del haber de las divisionarias de la cuenta 4380 "*Por cobros en especie*" y, por tanto, su saldo acreedor antes de la regularización, indicarán el importe de los derechos cancelados por cobros en especie en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

En la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto de ingresos, esta cancelación de derechos se registra anotando el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda, dentro de la columna "Derechos cancelados. Por cobros en especie":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1								*				
AP-2								*				
AP-3								*				
..												
TOTAL								H 4380				

El importe total de la columna "Derechos cancelados. Por cobros en especie" coincidirá con la suma del haber de la cuenta 4380 "*Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobros en especie*". Así pues, esta columna nos suministra información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de dicha cuenta.

Ejercicio 7.

El 1 de noviembre del ejercicio n, el Ayuntamiento "X" canceló un derecho reconocido en ese ejercicio por Impuestos sobre actividades económicas, que asciende a 6.000,00 euros, como consecuencia de la adjudicación en pago de dicha deuda de una maquinaria, cuyo valor razonable se estima en el mismo importe. El Ayuntamiento decide utilizar dicho maquinaria en su actividad habitual.

SE PIDE contabilización de esta operación.

Solución propuesta:

En la contabilidad por partida doble, el Ayuntamiento registrará la cancelación del derecho de cobro mediante un cargo en la oportuna cuenta de inmovilizado material, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4380 *"Por cobros en especie"*, en este caso la 43800 "Operaciones de gestión" al derivarse de un ingreso recogido en el capítulo 1 del presupuesto de la entidad:

1 de noviembre de n				
6.000,00	214	Maquinaria y utillaje		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente.		
		Por cobros en especie. Operaciones de gestión	43800	6.000,00

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos se realizará una anotación por 6.000,00 euros, en la aplicación presupuestaria de Impuestos sobre actividades económicas, en la columna "Derechos cancelados por cobros en especie".

4.2. Cancelación de derechos por insolvencias y otras causas

Cuando se declaren fallidos los obligados al pago de una deuda, ésta se declarará provisionalmente extinguida en la cuantía procedente, dado que sólo la prescripción puede extinguir definitivamente el derecho. En el supuesto de que dichos deudores vuelvan a ser solventes, y de no mediar prescripción, se procederá a la rehabilitación de los créditos no cobrados, practicándose una nueva liquidación de los mismos.

Por tanto, en el caso de insolvencia firme del deudor, se efectuará la cancelación del derecho, que se registrará contablemente mediante un cargo en la divisionaria apropiada de la cuenta 667 *"Pérdidas de créditos incobrables"* con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4381 *"Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas"*¹⁹:

	667X	Pérdidas de créditos incobrables		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por		
		insolvencias y otras causas	4381X	

Si la entidad tuviese contabilizado un deterioro de valor para dichos créditos, además del asiento anterior, se realizaría el correspondiente a la reversión del deterioro.

¹⁹ Esta misma anotación se realizaría en el caso de quitas en procedimientos concursales.

En caso de cancelación de derechos por otras causas, el registro contable va a depender de las mismas:

- Si se trata de una cancelación de derechos por condonación de los mismos, el asiento a realizar sería el siguiente:

	651X	Subvenciones a Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas	4381X	
--	------	---	-------	--

- Si se tratara de otras causas - entre las que cabe citar depuraciones de saldos, defectos de información suficiente que imposibilite la gestión de cobro, etc- el registro contable conllevaría el cargo en la cuenta de imputación que corresponda:

	XXX	Cuenta de imputación a Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas	4381X	
--	-----	---	-------	--

La suma del haber de las divisionarias de la cuenta 4381 "Por insolvencias y otras causas" y, por tanto, su saldo acreedor antes de la regularización, recogerán el importe de los derechos cancelados por insolvencias y otras causas en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, esta cancelación de derechos se registra anotando el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda, en la columna "Derechos cancelados. Por Insolvencias" o "Derechos cancelados. Por otras causas":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		

AP-1									*	*		
AP-2									*	*		
AP-3									*	*		
..												
TOTAL									H 4381			

Consecuentemente, las columnas “Derechos cancelados. Por Insolvencias” y “Derechos cancelados. Por otras causas” nos suministran información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de la cuenta 4381 *“Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas”*.

Finalmente, hemos de indicar que la información registrada en las tres columnas habilitadas para derechos cancelados aparecerá también reflejada en el apartado 24.1.2. a2) de la Memoria relativo a derechos cancelados de presupuesto corriente²⁰.

Ejercicio 8.

El 10 de diciembre del ejercicio n, el Ayuntamiento “Z” aprueba un expediente de insolvencia correspondiente a una liquidación del Impuesto sobre bienes inmuebles, contraída en ese mismo ejercicio, por un importe de 3.000,00 euros.

SE PIDE contabilización de la cancelación del derecho de cobro.

Solución propuesta:

Si consideramos que el derecho de cobro no era sobre una entidad del grupo, multigrupo ni asociada, el registro contable por partida doble implicaría un cargo en la cuenta 6671 *“Con otras entidades”*, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 4381 *“Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por insolvencias y otras causas”*, en este caso, la 43810 *“Operaciones de gestión”* al derivarse de un ingreso del Capítulo 1 de su presupuesto:

10 de diciembre de n				
3.000,00	6671	Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente.		

²⁰ En este apartado de la Memoria se suministra, además, información sobre el importe total de derechos cancelados, a nivel de aplicación presupuestaria. Este importe total figurará también en el Estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

		Por insolvencias y otras causas. Operaciones de gestión	43810	3.000,00
--	--	---	-------	----------

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos se realizará una anotación por 3.000,00 euros, en la aplicación presupuestaria correspondiente al Impuesto sobre bienes inmuebles, en la columna de Derechos cancelados por insolvencias.

5. Devolución de ingresos

En el apartado relativo a la anulación de derechos se adelantó la posibilidad de anular derechos ya cobrados, en cuyo caso se debería proceder a la devolución de las cantidades recaudadas.

Las devoluciones de ingresos tienen por finalidad el reembolso a los interesados de las cantidades ingresadas en la tesorería de la entidad. En ellas hay que distinguir entre:

- a) Devoluciones de ingresos por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas u otros supuestos, como es el caso de la rectificación de autoliquidaciones.
- b) Devoluciones de ingresos duplicados o excesivos

En este capítulo analizaremos la contabilización de aquellas devoluciones originadas por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas y no de aquellas que surgen como consecuencia de cobros duplicados o excesivos, puesto que éstas últimas se consideran operaciones no presupuestarias.

Para su contabilización, hay que tener en cuenta que:

- El acuerdo de devolución de ingresos va a implicar la aparición de un pasivo exigible para la entidad local, derivado del reconocimiento del derecho a la devolución.

- Las devoluciones por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas se aplicarán al presupuesto de ingresos del ejercicio en vigor en el momento de realizarse el pago, minorando la recaudación de la correspondiente aplicación presupuestaria, con independencia del presupuesto al que se aplicó el ingreso que ha motivado la devolución²¹.

Por tanto, en la contabilidad por partida doble, en el momento en que se dicte el correspondiente acuerdo de devolución de ingresos, se registrará la obligación de pago, mediante un abono en la divisionaria correspondiente de la cuenta 418 "*Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones*", por el importe de la cantidad a devolver:

	XXX	Cuenta de imputación a Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones	418X	
--	-----	---	------	--

La cuenta que se cargará dependerá del origen de la devolución²². Asimismo, se contempla la posibilidad de cargar la cuenta 585 "*Provisión a corto plazo para devolución de ingresos*" en caso de haberse dotado en el ejercicio anterior esta provisión.

La cuenta 418 "*Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones*" recoge las obligaciones de pagar, con cargo al presupuesto de ingresos, cantidades derivadas de ingresos indebidos, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

²¹ Esta forma de proceder puede provocar que nos encontremos, en la aplicación presupuestaria a la que se impute la devolución de ingresos, con unos derechos reconocidos netos negativos y una recaudación neta negativa en el caso de que el importe de las devoluciones sea superior a los derechos reconocidos o a los derechos recaudados en el ejercicio.

²² En el caso de acuerdos de devolución de ingresos presupuestarios de ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores en las liquidaciones practicadas, con origen en ingresos económicos de importe significativo, se cargará la cuenta 120 "*Resultados de ejercicios anteriores*"

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias²³, atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance:

4180. Operaciones de gestión.

4181. Otras cuentas a pagar.

4182. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4183. Otras deudas

Posteriormente, cuando se efectúe el pago al acreedor, se contabilizará éste y, simultáneamente, se registrará la anulación del derecho que ha motivado dicha devolución, mediante los siguientes asientos:

	418X	<p>Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones</p> <p>a</p> <p>Efectivo y activos líquidos equivalentes</p>	57X	
	437	<p>Devolución de ingresos</p> <p>a</p> <p>Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos</p>	4339	

Asimismo, en caso de existir la provisión para devolución de ingresos aludida anteriormente, por la diferencia positiva entre el importe de la provisión existente a fin de ejercicio anterior y los importes efectivamente devueltos con cargo a la misma, se realizará el siguiente asiento:

	585	Provisión a corto plazo para devolución de ingresos a Exceso de provisión para devolución de ingresos	7955	
--	-----	---	------	--

²³ Excepto en las entidades que apliquen el modelo simplificado, en el que no se contempla el desarrollo de esta cuenta

--	--	--	--	--

Por tanto, la suma del haber de la cuenta 4339 "*Derechos anulados por devolución de ingresos*" reflejará el importe total de derechos anulados por devolución de ingresos en el ejercicio, y coincidirá con el importe total de devoluciones hechas efectivas en el ejercicio, registradas en el debe de la cuenta 437 "*Devolución de ingresos*".

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, la referida devolución de ingresos se registrará en el momento en que se realice el pago al acreedor, anotando el importe correspondiente en la aplicación presupuestaria que proceda, en las columnas "Derechos anulados. Por devolución de ingresos" y "Devolución de ingresos":

APLIC. PRESUP.	PREV. INICIAL.	MODIFIC. PREV.	PREV. DEFINIT.	DCHOS. RECONOC.	DERECHOS ANULADOS			DERECHOS CANCELADOS			RECAUDACIÓN	DEVOLUC. DE INGRESOS
					POR ANULAC. LIQUIDAC.	POR APLAZ. Y FRACC.	POR DEVOLUC. INGRESOS	POR COBROS EN ESPECIE	POR INSOLV	POR OTRAS CAUSAS		
AP-1							*					*
AP-2							*					*
AP-3							*					*
..												
TOTAL							H 4339					D 437

Así pues, las columnas "Derechos anulados. Por devolución de ingresos" y "Devolución de ingresos" suministrarán información sobre el desarrollo por aplicaciones presupuestarias de la suma del haber de la cuenta 4339 "*Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos*" y de la suma del debe de la cuenta 437 "*Devolución de ingresos*", respectivamente. Esta misma información aparecerá reflejada en los apartados 24.1.2.a1) y 24.1.2.a3) de la Memoria relativos a derechos anulados de presupuesto corriente y recaudación neta, respectivamente²⁴.

²⁴ En el apartado de la Memoria dedicado a la recaudación neta se presenta la información, a nivel de aplicación presupuestaria, sobre la recaudación total, las devoluciones efectuadas y, por diferencia

Por último, hemos de comentar el registro contable de la anulación de los acuerdos de devolución de ingresos, así como de la rectificación del saldo de las obligaciones por devolución de ingresos procedentes de ejercicios anteriores, que sea consecuencia de errores.

La anulación de acuerdos de devolución de ingresos, en el mismo ejercicio en que fueron dictados, se registrará contablemente mediante el mismo asiento realizado en su día con motivo del acuerdo, pero de signo negativo:

(-)	XXX	Cuenta de imputación a Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones	418X	(-)
-----	-----	--	------	-----

En el caso de anulación en el ejercicio de devoluciones de ingresos acordadas en ejercicios anteriores, así como en el de rectificación a la baja, como consecuencia de errores, del importe de las obligaciones por devolución de ingresos procedentes de ejercicios anteriores, el registro contable se realizará mediante un asiento con signo negativo, en el que se abonará la divisionaria correspondiente de la cuenta 418 "Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones" con cargo a la cuenta 120 "Resultados de ejercicios anteriores", en el supuesto de que el origen de la devolución estuviera en una liquidación de ingresos económicos y su importe fuera significativo, o bien la cuenta de balance a que la devolución se hubiera imputado en el momento de su reconocimiento:

(-)	120	Resultados de ejercicios anteriores ó		
(-)	XXX	Cuenta de balance a		

entre ambas, la recaudación neta. Esta última es la que aparecerá reflejada en el Estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

Asimismo, en el apartado dedicado a los derechos anulados de presupuesto corriente se presenta la información separada de los derechos anulados por anulación de liquidaciones, por aplazamiento y fraccionamiento y por devolución de ingresos, así como el importe total de derechos anulados. Este importe total será el que figure en el Estado de liquidación del presupuesto.

		Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones	418X	(-)
--	--	--	------	-----

Si el importe es poco significativo, en lugar de la cuenta 120 "*Resultados de ejercicios anteriores*", se podrá imputar a la cuenta que corresponda por naturaleza.

La rectificación al alza del importe de las obligaciones por devolución de ingresos procedentes de ejercicios anteriores, como consecuencia de errores, se registrará mediante el mismo asiento, pero con signo positivo.

Finalmente, por las obligaciones por devolución de ingresos pendientes de pago que incurran en prescripción se realizará el siguiente asiento:

	418X	Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones		
		a		
		Ingresos excepcionales	778	

Así pues, la suma del haber de las divisionarias de la cuenta 418 "*Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones*" indicará el importe total neto de obligaciones reconocidas por devolución de ingresos, es decir, el que corresponda a acuerdos de devolución dictados en el ejercicio, más el de aquéllos que, dictados en ejercicios anteriores, se encontraban pendientes de pago al comienzo del mismo. La suma de su debe indicará las devoluciones canceladas en el ejercicio, bien por su pago o por prescripción. Su saldo, acreedor, informa del importe de las obligaciones pendientes de pago por devolución de ingresos y otras minoraciones.

En el apartado 24.1.2b) de la Memoria se suministra información sobre las obligaciones reconocidas por devolución de ingresos, desglosada a nivel de aplicación presupuestaria, indicando los importes correspondientes a los saldos pendientes de pago a 1 de enero, las modificaciones de los saldos iniciales, anulaciones, reconocidas en el ejercicio, prescripciones, pagadas en el ejercicio y pendientes de pago a 31 de diciembre.

Ejercicio 9.

El 28 de julio del ejercicio n, se ha presentado en el Ayuntamiento "X" una reclamación por una liquidación en concepto de Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana indebidamente practicada y cobrada en ese mismo ejercicio. Tras los trámites pertinentes, el Ayuntamiento acuerda, el 1 de septiembre de dicho ejercicio, la devolución de 1.300,00 euros de los cobros realizados por dicho concepto.

Posteriormente, el 2 de diciembre de ese mismo año, la entidad realiza la devolución acordada mediante transferencia bancaria.

SE PIDE contabilizar las operaciones efectuadas por el Ayuntamiento "X", en el año n, en relación a esta devolución.

Solución propuesta:

El 1 de septiembre, cuando se dicta el acuerdo de devolución de ingresos, surge una obligación de pago por el importe a devolver, que el Ayuntamiento "X" debe registrar contablemente en la divisionaria correspondiente de la cuenta 418 "Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones". En este caso, se utilizará la cuenta 4180 "Operaciones de gestión" al derivarse esta operación de un ingreso contemplado en el capítulo 1 de su presupuesto. Al mismo tiempo, debe cargar la cuenta 726 "Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana" por el mismo importe, dado que en esta cuenta fue donde se registró el ingreso cuando se reconoció el derecho.

1 de septiembre de n				
1.300,00	726	Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana		
		a		
		Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones. Operaciones de gestión	4180	1.300,00

El 2 de diciembre de n, cuando se realiza el pago del importe acordado, se contabilizará la extinción de la obligación:

2 de diciembre de n				
1.300,00	4180	Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones. Operaciones de gestión		
		a		
		Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	1.300,00

y, simultáneamente, se registrará la anulación del derecho que ha motivado dicha devolución:

2 de diciembre de n				
1.300,00	437	Devolución de ingresos		
		a		
		Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos	4339	1.300,00

Asimismo, en la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos, el 2 de diciembre la entidad realizará una anotación en la aplicación presupuestaria correspondiente al Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por importe de 1.300,00 euros, en las columnas de "Derechos anulados por devolución de ingresos" y "Devolución de ingresos".

Por último, el 31 de diciembre del ejercicio n, se registrará la regularización de estos derechos anulados, operación que no contabilizamos aquí al no haberse comentado aún dicho asiento.



6. Reintegros de pagos

Puede suceder que una entidad local realice pagos indebidos con cargo a su presupuesto. En estos casos, el perceptor de dichos fondos deberá devolver los mismos. Se entiende por reintegro de pagos la operación mediante la cual la entidad local recupera el importe total o parcial de un pago realizado.

A efectos de su contabilización e imputación presupuestaria, se distingue en los reintegros de pagos entre los del presupuesto corriente y los de presupuestos cerrados.

Los reintegros de pagos de presupuesto corriente son aquellos en los que el reconocimiento de la obligación, su pago y el reintegro se producen en el mismo ejercicio presupuestario. Estos reintegros, en función de la normativa aplicable a la entidad, se imputarán al Presupuesto de gastos o al Presupuesto de ingresos de la misma²⁵. En las entidades locales dichos reintegros se imputan al Presupuesto de gastos, por lo que su registro contable se ha analizado en el capítulo anterior.

Los reintegros de pagos de presupuestos cerrados son aquellos cuyo cobro o derecho de cobro se produce o surge en un ejercicio posterior a aquel en que se reconoció la obligación. Estos reintegros se consideran siempre como un recurso más de la entidad y se imputan al Presupuesto de ingresos del ejercicio en que se reconozca el derecho de cobro.

En la contabilidad por partida doble, el registro de dicho reintegro conllevará los siguientes asientos por el reconocimiento del derecho y el cobro del mismo:

	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente a Cuenta de imputación	XXX	
	57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes a Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	430X	

²⁵ En caso de imputarse al Presupuesto de ingresos, su registro contable se realizaría de forma similar a la comentada para los reintegros de pagos de presupuestos cerrados, pero sin considerar el abono en la cuenta 120 "Resultados de ejercicios anteriores"

--	--	--	--	--

La cuenta que se abonará en el asiento del reconocimiento del derecho presupuestario, por los reintegros de pagos derivados de gastos económicos que tengan un importe significativo, será la cuenta de gasto por naturaleza que corresponda, salvo que se deriven de errores materiales producidos en ejercicios anteriores, en cuyo caso será la 120 "*Resultados de ejercicios anteriores*". No obstante, si dichos reintegros tuvieran poca importancia relativa, se abonaría la cuenta 775 "*Reintegros*". En el supuesto de que la operación origen del reintegro implicara en su momento una anotación en una cuenta de balance, se abonará dicha cuenta.

En la contabilidad de desarrollo del presupuesto de ingresos se anotará el importe correspondiente, en la aplicación presupuestaria que proceda – dependiendo si se derivan de operaciones corrientes o de capital-, en las columnas "Derechos reconocidos" y "Recaudación".

RESUMEN

En esta unidad didáctica se ha analizado la contabilización de las operaciones de ejecución del presupuesto de ingresos del ejercicio corriente, tanto por partida simple como por partida doble, resaltando las cuentas habilitadas para ello en el PGCPAL 2013, su funcionamiento y la información que nos proporciona los importes del debe, haber y saldo de dichas cuentas, así como la suministrada en las diferentes columnas del estado en que se muestra la contabilidad de desarrollo del presupuesto.

Hemos de recordar que el registro contable por partida doble de las operaciones que tienen repercusión en el patrimonio de la entidad se realiza en cuentas del grupo 4 del PGCPAL.

Es importante destacar, por su novedad, la obligatoriedad de utilizar las divisionarias de la cuenta 430 *"Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente"* debido a que sus saldos figurarán en diferentes epígrafes en el activo corriente del balance.