

## **CIRCULAR 1 / 2017, DE 4 DE MAYO, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, RELATIVA A LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE ACTIVOS (corregida)**

Desde diversos Departamentos se han planteado dudas a esta Intervención General sobre el tratamiento contable y presupuestario de los contratos de activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o financiero.

Dicha cuestión, cuya importancia es capital en los contratos de cuantía significativa por su tratamiento en el Sistema Europeo de Cuentas y su repercusión en el déficit público, requiere un tratamiento específico. Por ello, se ha considerado conveniente elaborar un documento con carácter formal en el que de manera sucinta se establezcan los requisitos básicos relacionados con la fiscalización pero sobre todo, con la contabilidad de dichos contratos.

Además, como en otras ocasiones, se mantiene el objetivo de evitar el riesgo que para la gestión del gasto público puede suponer la fiscalización desfavorable de los expedientes y la finalidad de garantizar la aplicación de criterios homogéneos por parte de todas las Intervenciones Delegadas en el ejercicio de sus funciones de control.

Por lo anterior, se estima conveniente realizar las siguientes consideraciones:

### **1.- CONCEPTO DE ARRENDAMIENTO**

Se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

### **2.- CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

#### **2.1.- Concepto**

El arrendamiento se califica como financiero cuando de las condiciones económicas del contrato se deduce que se transfieren a la Administración sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo; ello significa que, con independencia de la propiedad jurídica del activo, la propiedad económica es de la Administración.

Se presume que el arrendamiento es financiero cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción de compra y, en todo caso, cuando precio de la opción de compra sea menor que el valor razonable del activo en el momento en que la opción de compra sea ejercitable, o su cuantía sea de escasa relevancia.

Hay otras circunstancias que también hacen presumir que el contrato formalizado es un arrendamiento financiero, si bien las más reveladoras son las siguientes:

- a) Cuando el plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo o cuando no es significativo su valor residual al finalizar su periodo de utilización.
- b) Cuando con el importe total del contrato de arrendamiento (suma de todas las cuotas) se paga casi la totalidad de valor del activo arrendado.
- c) Cuando los activos arrendados tienen una naturaleza tan especializada que su utilidad queda restringida al arrendatario y los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes.

## 2.2.- Imputación presupuestaria

En este tipo de contrato, las cuotas mensuales están compuestas por dos partes: la parte correspondiente al valor del activo y la parte correspondiente a los intereses. Por ello, todas las cuotas derivadas de los arrendamientos financieros se han de imputar:

- a) al correspondiente concepto del capítulo 6 del presupuesto de gastos por la parte correspondiente al pago que corresponde al coste del activo.
- b) el resto, es decir, la carga financiera, se imputará al concepto 354 «Intereses arrendamientos financieros».

## 3.- **CONTRATO DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO**

### 3.1.- Concepto

El arrendamiento se califica como operativo cuando en el contrato no se transfieren los riesgos y ventajas que son inherentes a la propiedad, o dicho de otra manera, cuando el propietario del activo únicamente transfiere el derecho de uso a otra persona a cambio del pago de una cuota manteniendo tanto la propiedad jurídica como la económica del bien.

En general, estos contratos se caracterizan porque no figura opción de compra al final de su periodo dado que se trata de una fórmula de arrendamiento puro del bien.

Además, suelen ser contratos en los que el alquiler incluye todos los servicios adicionales necesarios para el mantenimiento del bien de modo que los seguros, gastos de mantenimiento, etc,... corren por cuenta de la empresa arrendadora, que durante todo el contrato sigue siendo la propietaria del inmovilizado, sin que la Administración deba sufragar coste alguno por su reparación o conservación.

El periodo del contrato de arrendamiento operativo suele ser inferior a la vida útil del activo arrendado de modo que su valor residual suele coincidir con el valor de mercado en el momento en el que finaliza el contrato.

### 3.2.- Imputación presupuestaria

En este tipo de contrato, el valor de la cuota mensual corresponde a un gasto por arrendamiento. Por ello, todas las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se han de imputar en el correspondiente subconcepto del capítulo 2 del presupuesto de gastos.

## **4.- REQUISITOS ESPECÍFICOS PARA LA TRAMITACIÓN DE EXPEDIENTES DE CONTRATACIÓN DE ARRENDAMIENTOS**

Los contratos de arrendamiento tienen un tratamiento diferente en contabilidad nacional (y, por lo tanto, en el déficit público) según se trate de financieros u operativos. Los contratos de arrendamiento financiero obligan a computar el gasto total del activo en el momento en el que se dispone del bien, independientemente de que su pago se realice a lo largo de varios años.

Por otra parte, en lo que se refiere a la Contabilidad Financiera, la formalización y puesta a disposición de bienes a través de arrendamiento financiero requiere realizar diversos asientos manuales con el fin de cumplir lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad Pública.

Por ello, la tramitación de expedientes de arrendamiento requiere de algunos trámites específicos con el objetivo final de contabilizar adecuadamente los mismos.

### 4.1.- Informe previo

La valoración e imputación de las operaciones económicas efectuadas por la Administración Pública de acuerdo con los criterios establecidos en el Sistema Europeo de Cuentas, entre otras funciones, se encomendó al “Comité técnico de cuentas nacionales”, creado en la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 6/2013. Dicho comité está integrado por representantes del Instituto Nacional de Estadística, Banco de España y de la Intervención General de la Administración del Estado, como órganos competentes en la elaboración de las cuentas nacionales de las unidades que componen el sector de las Administraciones Públicas y de las sociedades financieras y no financieras públicas.

Por ello, a los efectos de determinar si un expediente de contratación cuyo objeto es el arrendamiento de un bien se ha de calificar como operativo o financiero, todos los poderes adjudicadores que tengan previsto licitar un contrato de arrendamiento de un activo deberían disponer del informe previo de dicho Comité.

No obstante, hay ciertos contratos que, por su cuantía, no se consideran relevantes a los efectos de la elaboración de las Cuentas Públicas Nacionales, por lo que se pueden eximir de dicho informe, si bien en su caso, serán objeto de fiscalización previa de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Los expedientes de contratación de arrendamiento cuyo valor estimado sea inferior a 500.000 euros se analizarán por la Intervención Delegada en el informe de

fiscalización previa dado que una de las tareas de dicha fiscalización es la comprobación de que el crédito es adecuado.

En este sentido, todos aquellos expedientes que contengan la posibilidad de ejercer la opción de compra se calificarán como arrendamiento financiero, debiendo imputarse al capítulo 6 y 3, tal como se ha explicado en el correspondiente apartado. Por el contrario, los expedientes cuyos pliegos no contemplen opción de compra o cuando expresamente se renuncie a ejercer la misma, se deberán imputar al capítulo 2, como un arrendamiento ordinario.

- b) Los expedientes de arrendamiento cuyo valor estimado sea superior a 500.000 euros deberán ser enviados -previamente a su fiscalización- a Intervención General.

La documentación podrá enviarse por correo electrónico y debiendo remitir en formato electrónico los pliegos de cláusulas administrativas particulares, los pliegos de prescripciones técnicas y cualquier otra documentación que se considere oportuna para el análisis del expediente.

La Intervención General, en su caso, enviará la correspondiente documentación al Comité Técnico de Cuentas Nacionales para su calificación.

- c) En el caso de que la entidad adjudicadora esté exenta de fiscalización previa (sujeta a control financiero) será el propio órgano de contratación quien habrá de calificar el contrato hasta 1.000.000 de euros. A partir de dicho importe, el expediente se deberá enviar a la Intervención General para su posterior remisión al Comité Técnico de Cuentas Nacionales.

#### 4.2. Contenido del contrato

En el caso de los arrendamientos financieros, una vez formalizado el contrato, debe mandarse una copia escaneada al Servicio de Contabilidad para realizar el correspondiente asiento en la contabilidad financiera, de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad Pública.

Es obligatorio que el contrato incluya la siguiente información:

- Cuadro de amortización
- Valor razonable del bien (valor de mercado)
- Valor de la opción de compra

#### 4.3. Información mensual

En la Orden Ministerial 2105/2012, que desarrolla las obligaciones de suministro de información a la Administración del Estado previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera se centraliza el envío de la información en la Intervención General de nuestra Administración.

