

BOICAC 113/ 2018 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable del canon de saneamiento que gestiona una Entidad Regional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales.

Respuesta:

La consultante es una entidad de derecho público que tiene por objeto la gestión, mantenimiento y explotación de las instalaciones de saneamiento y depuración de aguas, así como la gestión de un canon de saneamiento.

La Ley de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región e Implantación del Canon de Saneamiento (en adelante, la Ley), señala que este canon tiene la naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, como Impuesto propio de la Comunidad Autónoma cuya recaudación se destinará exclusivamente a la realización de los fines recogidos en la Ley.

Es decir, el régimen legal que rige el canon parece calificarlo como un ingreso de la Comunidad Autónoma que es recaudado y gestionado por la citada entidad de derecho público para aplicarlo a los fines previstos por la ley, no pudiendo hacer la Comunidad Autónoma otro uso de dichos recursos.

A la vista de esta descripción, se pregunta si el canon de saneamiento debe figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa dentro de la partida "Importe neto de la cifra de negocios", o bien, dentro de la partida de "Otros ingresos de explotación".

En el art.1 de los estatutos de la entidad se aclara que la consultante es una Empresa Pública Regional en la modalidad de Entidad de Derecho Público, adscrita a la Consejería competente en materia de Saneamiento y Depuración.

Si bien en el escrito de consulta nada se dice acerca del régimen jurídico aplicable a la sociedad en materia contable, en la respuesta se asume como premisa, que la empresa pública aplica el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La norma de registro y valoración 14^a. *Ingresos por ventas y prestación de servicios* del Plan General de Contabilidad, estipula que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos.



El "canon de saneamiento" es un tributo que tiene naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, como impuesto propio de la Comunidad Autónoma cuya recaudación se destinará exclusivamente a la realización de los fines recogidos en la Ley. Por lo tanto, de acuerdo con la información facilitada, en principio, cabría concluir que la entidad consultante actúa por cuenta ajena en lo que concierne al cobro del canon.

En caso de que esta conclusión fuese correcta, la empresa no debería registrar ingreso alguno por tal concepto, ni dentro de la partida "Importe neto de la cifra de negocios", ni como "Otros ingresos de explotación".

Sin embargo, no es menos cierto que en el art. 31 de los estatutos de la entidad se afirma que el producto de la recaudación del canon de saneamiento forma parte de los recursos económicos de la entidad, al igual que las transferencias contenidas en el presupuesto de la Comunidad Autónoma o recibidas de otras administraciones públicas.

Es decir, a la vista de este literal, también podría sostenerse que el canon, tributo que tiene naturaleza de ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, como impuesto propio de la Comunidad Autónoma, es un ingreso que se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa, y que solo se integraría en la cuenta de resultados de la Administración Pública Regional (con los restantes recursos tributarios de esa Administración) en el supuesto de que se elaborasen unas cuentas consolidadas.

Si este fuera el caso, las actuaciones realizadas en cumplimiento de los fines recogidos en la Ley también parece que serían actuaciones desarrolladas por cuenta propia, sin perjuicio de que estuvieran predeterminadas por la citada Ley.

En este contexto, es decir, una vez despejada por el órgano de administración de la entidad la principal duda que suscita la descripción de los hechos que se incluyen en el escrito de consulta, la calificación del canon como "Importe neto de la cifra de negocios", o como "Otros ingresos de explotación", no debería ofrecer dudas.

El concepto de "*Cifra anual de negocios*" está definido en la Norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales, incluida en la Tercera parte del PGC, en los siguientes términos:



"El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión."

Por su parte, la expresión "actividad ordinaria" de la sociedad, utilizada en la definición de cifra de negocios, se analiza en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios".

Así, tal y como se aclara en la exposición de motivos de la RICAC, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podemos denominar multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de "Otros ingresos de explotación", que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico.

En el caso que nos ocupa la empresa no parece que reciba el canon a título de contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios a sus clientes, sino que tal recurso se recibe en virtud de la misma causa que sostiene la recaudación de los restantes tributos de la Administración; la potestad tributaria para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Esto es, la facultad de la Administración para establecer de manera unilateral tributos con los que financiar la provisión de bienes y servicios a los ciudadanos y cubrir así una serie de necesidades básicas.



A pesar de esta circunstancia, parece claro que si la empresa actúa por cuenta propia en lo que respecta a la gestión del canon, y debe aplicar el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias del PGC, estos ingresos se deberían presentar como "Importe neto de la cifra de negocios" porque también es evidente que estos recursos se obtienen de forma regular y periódica y se derivan del ciclo económico de la empresa, al margen de las notas que singularizan este ciclo por su condición de empresa pública.

A mayor abundamiento se informa que de los términos en que está redactada la consulta podría inferirse que el negocio que se describe pudiera quedar dentro del alcance de los denominados "acuerdos de concesión", cuyo adecuado tratamiento contable, en particular, el de las actuaciones que la empresa realiza sobre la infraestructura, así como el cobro del canon, está desarrollado en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.