

UNIDAD DIDÁCTICA

5

CASOS PRÁCTICOS

CARMEN MIRALLES HUETE

EJERCICIO 1.

El Ayuntamiento de AAA dispone para el año 20xx de Presupuesto debidamente aprobado. A este Ayuntamiento le es aplicable el modelo normal de contabilidad aprobado por la Orden HAP de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Local de contabilidad local (PGCPAL).

En dicho Presupuesto se contienen diversos proyectos de gasto con financiación afectada incluidos en el anexo de inversiones y especificados taxativamente en las Bases del Ejecución del Presupuesto.

El detalle de uno de dichos proyectos de gasto con financiación afectada es el siguiente:

- **PROYECTO 02-342-62200 DENOMINADO "POLIDEPORTIVO MUNICIPAL"**

Año de inicio: 20xx, con tres anualidades 20xx+1, 20xx+2 y 20xx+3

La cuantía total es de 30.000.000,-€, siendo la aplicación presupuestaria con cargo a la cual se va a realizar el gasto la 342.00.622.00, denominada "Instalaciones deportivas. Edificios y otras construcciones"

El proyecto viene constituido por la realización de un polideportivo, que incluye piscinas cubiertas, pistas de tenis, pistas de pádel, campos de fútbol, canchas de baloncesto, pistas de atletismo, etc. El proyecto está financiado en 20.000.000,-€ por la Comunidad Autónoma correspondiente y el resto pretende financiarse mediante préstamos a largo plazo, que deberá concertar el propio Ayuntamiento por un total de 10.000.000,-€.

El proyecto de gasto con financiación afectada que nos ocupa tiene establecida en las Bases de Ejecución del Presupuesto una vinculación en sí mismo para todos los ejercicios de duración del proyecto.

En consecuencia, los subconceptos de ingresos previstos son:

- 750.60, denominado "*Otras transferencias de capital, en cumplimiento de convenio suscritos por la Comunidad Autónoma*", por 20.000.000,-€

- 913.00, denominado "Préstamos recibidos a largo plazo de entes de fuera del sector público" por 10.000.000,-€

La distribución plurianual prevista, con su financiación correspondiente, es la siguiente:

	AÑO 20XX	AÑO 20XX+1	AÑO 20XX+2	AÑO 20XX+3
Gasto	15.000.000 €	8.000.000 €	4.000.000 €	2.000.000 €
Ingreso Subvención	10.000.000 €	5.333.334 €	2.666.667 €	1.333.333 €
Ingreso Préstamo	5.000.000 €	2.666.666 €	1.333.333 €	666.667 €

SE PIDE efectuar las operaciones de contabilidad presupuestaria y financiera necesarias para **Promover el expediente de contratación con los requisitos necesarios para el mismo, considerando la totalidad del gasto de 30.000.000,-€. Contabilizar las operaciones que correspondan y la autorización del gasto**

Solución propuesta:

La citada Orden HAP/1781/2013, determina en su Título II, Capítulo II, entre las áreas contables de especial transcendencia la sección 2ª. Proyectos de Gasto que contiene la Regla 21 a la 25. en la Regla 21 determina el concepto de proyecto de gasto, entendiendo que es una unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución, se efectúa con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios, requiere un seguimiento y control individualizado.

De acuerdo con la Regla señalada tienen la consideración de proyecto de gasto:

- los proyectos de inversión incluidos en el Anexo de inversiones que acompaña al Presupuesto.
- Los gastos con financiación afectada a la que se refiere la Sección 3ª de capítulo que nos ocupa.

- c) Cualesquiera otras unidades de gasto presupuestario sobre las que la entidad de que se trate quiera efectuar un seguimiento y un control de forma individualizada.

En la regla 22ª se define la estructura de los proyectos de gasto, entendiendo que cualquiera de ellos estará identificado por un código que será único e invariable a lo largo de la vida del proyecto. Dicho código estará determinado según establezca la propia entidad local, por cuanto la legislación contable no establece denominación específica al respecto.

Permite la Regla antedicha desglosar los proyectos de gasto en niveles inferiores, que vendrán constituidos en consecuencia, por expedientes, sub-expedientes, etc. por otra parte, también permite la Instrucción de contabilidad establecer el nivel de superproyectos que vendrá constituido por la unidad necesaria de agregación de varios proyectos que contribuyen de forma conjunta a la realización de un mismo objetivo o de un conjunto de objetivos

Por lo que se refiere a la vinculación jurídica de los proyectos, estando éstas definidas en el art. 9 del RD 500/90, de 20 de abril, se establecerán en las Bases de Ejecución del Presupuesto de cada ejercicio. No obstante, el crédito asignado a un proyecto de gasto podrá ser vinculante en sí mismo, quedando sujeto, en consecuencia, a las limitaciones tanto cualitativas como cuantitativas que esta vinculación impone. Continúa la Regla 23, donde se contienen las referencias la vinculación jurídica, permitiendo la existencia de proyecto de gasto que sólo queden afectados por las limitaciones cualitativas de la vinculación jurídica, pudiendo, en consecuencia realizarse mayores gastos de los previstos sin necesidad de acuerdo a las modificaciones de crédito, contenidas en los art. 34 y siguientes del RD 500/90, de 20 de abril, en concordancia con los arts. 177 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La Regla 24ª establece el seguimiento y control contable de los proyectos de gasto que se realizará a través del sistema de información contable y alcanzará como mínimo a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su periodo de ejecución, tenga carácter anual o plurianual.

Establece claramente la Instrucción de Contabilidad que este seguimiento y control de los proyectos de gasto tendrá por objeto, entre otros, la consecución de los fines siguientes:

- a) asegurar el cumplimiento de las vinculaciones jurídicas generales o específicas que para los distintos proyectos se hayan establecido.
- b) Efectuar el control de la ejecución presupuestaria de cada uno de los proyectos, de forma que los importes de cada fase no puedan superar a los de las fases anteriores. Cuestión predicable de cualquier tipo de gasto.
- c) Posibilitar cuando sea procedente, el inventario de los proyectos de inversión.

Para el cumplimiento de los fines anteriores y, en consecuencia, de identificación por parte del sistema contable para el seguimiento y control de los proyectos, estos deberán contener unos datos específicos y generales que permita clasificarlos como tales proyectos y serán:

- 1. Código identificativo y denominación del proyecto de gasto.
- 2. El año de inicio y anualidades a las que vaya a extender su ejecución.
- 3. Para cada una de las anualidades la aplicación presupuestaria o las aplicaciones presupuestarias, a través de las que se vayan a realizar los gastos
- 4. Por último, la cuantía total del gasto estimado inicialmente

Igualmente la Instrucción de Contabilidad requiere información de la gestión referida tanto al Presupuesto corriente como a los Presupuestos cerrados y a los Presupuestos futuros, en su caso.

Cuando un proyecto de gasto se desglose en niveles inferiores, cada uno de estos niveles deberá ser objeto específico de seguimiento y control de forma individualizada. Igualmente cuando un proyecto de gasto se ejecute en varias anualidades y con cargo a más de una aplicación presupuestaria se realizará su seguimiento y control para cada una de las aplicaciones presupuestarias y para cada una de las anualidades.

La Sección 3ª del Capítulo II "Áreas contables de especial trascendencia" se refiere específicamente a los "gastos con financiación afectada" que están contenidos en las Reglas 25ª a 29ª, ambas inclusive.

La Regla 25ª determina el concepto de gasto con financiación afectada. Una vez definidos los proyectos debemos entender que un gasto con financiación afectada viene constituido por cualquier proyecto de gasto que se financie en su totalidad, o en parte, con recursos concretos que, en caso de la no realización del gasto, no se percibirían o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron.

En consecuencia, considerando que los gastos con financiación afectada vienen constituidos o tienen la condición de proyecto de gasto le son de plena aplicación todas las normas previstas en la Sección 2ª antes analizada.

La Regla 26ª determina la estructura. Estableciendo que todo proyecto de gasto con financiación afectada estará identificado por un código único e invariable, código que deberá permanecer a lo largo de toda la vida del proyecto y para el que la IC no recoge norma alguna, con lo cual queda a libre determinación de la propia entidad local dicha codificación. En el caso que nos ocupa el código identificativo se ha establecido como 02-342-62200 y la denominación se ha determinado como "Polideportivo Municipal".

La Regla 27ª establece el seguimiento y el control contable de este tipo de gastos, que se efectuará a través de sistema de información contable. y alcanzará como mínimo, al igual que los proyectos de gasto con carácter general, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su periodo de ejecución, se extienda este periodo a uno o varios ejercicios y estableciendo claramente la correlación entre los gastos que se realizan y los ingresos específicos que los financian.

No debemos olvidar que el principio general aplicable a los Presupuestos de las entidades locales es el de no afectación, contenido en el art. 165.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004 en concordancia con el art. 10 del RD 500/90, de 20 de abril, estableciendo este último que "los recursos de la entidad local y de cada uno de sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos afectados a fines determinados." Continúa el texto legal señalando "*solo podrán afectarse a fines determinados aquellos recursos que, por su naturaleza o condiciones específicas, tengan una relación objetiva y directa con el gasto a financiar, salvo en los supuestos expresamente establecidos en las leyes*".

En todo caso, la Regla 27ª de la Instrucción de Contabilidad determina la necesaria garantía del cumplimiento de unos determinados fines que constituyen la naturaleza del seguimiento y control de los gastos con financiación afectada. Estos fines son:

- a) asegurar que la ejecución del gasto con financiación afectada, entendida ésta en términos económico-presupuestarios, se efectúe en su totalidad. De forma que se permita cumplir las condiciones que se hubiesen acordado para la percepción de los recursos afectados.
- b) La obligación de calcular en la liquidación de cada uno de los Presupuestos que contengan los gastos con financiación afectada, las desviaciones de financiación, si es que éstas se han producido, como consecuencia de desfases, cualquiera que sea su origen, entre el ritmo de ejecución de los gastos y el de percepción de los ingresos específicos que los financian.
- c) Y por último, controlar la ejecución presupuestaria de cada gasto con financiación afectada, desde la doble vertiente del gasto, como el control de la ejecución presupuestaria de los ingresos afectados a dichos gastos.

Los datos generales de los proyectos de gasto con financiación afectada son los mismos que los proyectos de gasto, con las particularidades de la excepción de determinados ingresos a dichos gastos.

En cualquier caso los datos del proyecto de gasto con financiación afectada, datos generales, deberán ser:

- a) código identificativo y denominación del proyecto de gasto con financiación afectada. En nuestro supuesto el código identificativo es 02-342.622.00 y la denominación "Polideportivo Municipal".
- b) El año de inicio y las anualidades a las que haya de extender su ejecución. En nuestro caso el año de inicio será el 20xx y se extiende a tres anualidades más : 20xx+1, 20xx+2 y 20xx+3, tratándose en consecuencia, de un gasto de carácter plurianual, al que le serán de aplicación las normas contenidas en el art. 174 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que posteriormente se analizará.

- c) Deberá establecerse para cada una de las anualidades la aplicación o aplicaciones presupuestarias de gastos a través de las que se vaya a realizar el proyecto. En nuestro supuesto se ha establecido en el Presupuesto la aplicación presupuestaria de cada uno de los cuatro ejercicios a través de los cuales se va a realizar el presente gasto, siendo esta la 342.00.622.00 denominada, según la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales "Instalaciones deportivas. Edificios y otras construcciones"
- d) Para cada una de las anualidades la aplicación o aplicaciones presupuestarias de ingresos a través de las que se prevean obtener los recursos afectados. En nuestro caso los subconceptos presupuestarios son 750.60 y 913.00 denominados respectivamente "*Otras transferencias de capital, en cumplimiento de convenio suscritos por la Comunidad Autónoma*" y "Préstamos recibidos a largo plazo de entes de fuera del sector público"
- e) Por último, la cuantía total del gasto estimado inicialmente y los ingresos previstos. El gasto estimado inicialmente es de 30.000.000,-€ y los ingresos previstos ascienden a la misma cantidad, determinados en 20.000.000,-€ en el subconcepto 750.60 y 10.000.000 € en el subconcepto 913.00.

En el supuesto que nos ocupa, nos encontramos con dos agentes financiadores y, en consecuencia, al ejecutarse en varias anualidades deberá realizarse el seguimiento y el control para cada anualidad y cada agente. A los efectos contenidos en la IC se considera agente financiador a cada uno de los terceros de los que proceda cada uno de los recursos afectados. Es decir, cabe afirmar que el agente financiador vienen determinado tanto por la combinación del tercero que aporta la financiación afectada, como la aplicación presupuestaria (debemos entender subconcepto de ingreso) que corresponde al recurso que cada agente aporta. En consecuencia, si la financiación afectada a un gasto procede de un mismo recurso pero éste se ha aportado por una pluralidad de terceros, no se consideraran diferentes agentes financiadores sino un solo agente financiador, único y común para todos ellos.

La totalidad de los ingresos presupuestarios incluirá todos los derechos reconocidos netos, hasta la fecha del cálculo del coeficiente, referidos a ese gasto con financiación afectada y también aquellos ingresos que se prevea obtener

desde ese momento hasta que concluya el gasto. Por su parte el gasto presupuestario total incluye tanto las obligaciones reconocidas netas hasta la fecha del cálculo del coeficiente, relativas a ese gasto de financiación afectada, como los créditos que se prevea asignar o incorporar hasta la completa realización de la unidad de gasto.

En nuestro supuesto existen, pues, dos agentes financiadores, que según lo señalado en el párrafo anterior, vendrán definidos por el subconcepto de ingreso y el tercero específico que aporta dicho ingreso. Es decir, Comunidad Autónoma para el subconcepto 750.60 y Banco "ZZZZ" para el subconcepto 913.00.

Dado que los agentes señalados aportan ingresos diferentes, cabe en este momento hacer referencia específica a los llamados "coeficientes de financiación", contenidos expresamente en la Regla 28ª de la Orden HAP/1781/2013. A este respecto, cabe definir el coeficiente de financiación como el resultado de dividir los ingresos presupuestarios (tanto los reconocidos como los pendientes de reconocer) afectados a la realización de un gasto presupuestario por el importe total de éste (tanto lo realizado como lo pendiente de realizar).

Así, el agente Comunidad Autónoma, del subconcepto 750.60, tendrá un coeficiente de financiación del siguiente tenor:

CF1: 66,67 %

Ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer)	20.000.000,-€
------------------------------------------------------------------	---------------

Gasto presupuestario (realizado y pendiente de realizar)	30.000.000,-€
----------------------------------------------------------	---------------

El agente Préstamo, del subconcepto 913.00, tendrá un coeficiente de financiación del siguiente tenor:

CF1: 33,33 %

Ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer)	10.000.000,-€
------------------------------------------------------------------	---------------

Gasto presupuestario (realizado y pendiente de realizar)	30.000.000,-€
----------------------------------------------------------	---------------

Ambos coeficientes totalizarían la financiación del 100% del gasto que nos ocupa. Lo que nos permite diferenciar entre el coeficiente de financiación global que

expresa la parte del gasto que queda cubierta con la totalidad de los ingresos afectados. Es decir:

Coeficiente Global = 1

Ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer)	30.000.000,-€
------------------------------------------------------------------	---------------

Gasto presupuestario (realizado y pendiente de realizar)	30.000.000,-€
----------------------------------------------------------	---------------

Del coeficiente de financiación parcial definido en los párrafos anteriores, que expresa la parte del gasto cubierta con una parte de los ingresos seleccionados, según el agente de que proviene; criterio éste determinado

Determinado pues la duración del proyecto de gasto con financiación afectada, los agentes financiadores y por lo tanto sus coeficientes de financiación, queda determinar las actuaciones necesarias en el expediente de contratación y, en consecuencia, los requisitos legales para la realización del mismo.

Si se plantea el gasto plurianual en la forma definida, nos encontraríamos, como se ha señalado, con la aplicación del art. 174 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en concordancia con el art. 79 y siguientes del RD 500/90, de 20 de abril, en aquello que no se aponga al art. 174 citado que fue objeto de modificación, sin que se haya actualizado el RD 500/90, de 20 de abril. Por lo tanto, considerando que dicho art. 174 determina que la autorización o realización de los gastos de carácter plurianual **se subordinará al crédito** que para cada ejercicio autoricen los respectivos Presupuestos y que además se pueden adquirir compromisos por gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores, a aquel en el que se autoricen, siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio. Esta condición se cumple, por cuanto la iniciación se efectúa en el ejercicio 20XX. Queda, en consecuencia, determinar si el gasto plurianual está en alguno de los casos contenidos en el apartado 2 del art. 174, pudiendo determinarse para el caso que nos ocupa, se encuentra recogido específicamente en la letra a) de dicho artículo al hacer referencia a "Inversiones y transferencia de capital"

La construcción de un polideportivo es claramente una inversión, y, por tanto le es de aplicación las limitaciones temporales y cuantitativas contenidas en el nº 3 del citado art. 174. Se cumple la limitación temporal, ya que dicho artículo hace

referencia específica a que el número de ejercicios a que pueda aplicarse estos gastos no sea superior a 4, pero la limitación referida a que el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios futuros autorizados no pueda exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito correspondiente del año en que la operación se comprometió los siguientes porcentajes:

- en el ejercicio inmediato siguiente: el 70%
- en el segundo ejercicio: el 60%
- y en el tercero y cuarto: el 50%,

En el caso que nos ocupa estos porcentajes se incumplirían, pero sería de aplicación el punto 4. del art. 174 citado, por cuanto al estar el proyecto de gasto con financiación afectada taxativamente especificado en las Bases de Ejecución del Presupuesto los compromisos de gasto de ejercicios futuro se han establecido para cada una de las anualidades en dichas bases.

Comprobado, en consecuencia, la posibilidad de efectuar el gasto plurianual quedan dos cuestiones pendientes de análisis para poder efectuar el gasto con financiación afectada que nos ocupa. En este sentido el art. 173.6 del citado Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece una excepción al principio general de disponibilidad de los créditos presupuestarios, contenido en el art. 30.2 del RD 500/90, de 20 de abril, que determina que "en principio, todos los créditos para gastos se encontrarán en la situación de créditos disponibles". Dicha excepción condiciona la disponibilidad de los créditos en todo caso a:

En el caso de la aportación de la subvención de la Comunidad Autónoma, específicamente, a *"La existencia de documentos fehacientes que acrediten compromisos firmes de aportación, en caso de ayudas, subvenciones, donaciones u otras formas de cesión de recursos por terceros tenidos en cuenta en las previsiones iniciales del Presupuesto, a efectos de su nivelación y hasta el importe previsto en los estados de ingresos en orden a la afectación de dichos recursos en la forma prevista por la Ley o, en su caso alas finalidades específicas de las aportaciones a realizar"*.

Es decir, el expediente de contratación no podrá iniciarse, por cuanto los créditos de este agente financiador no serán disponibles hasta tanto en cuanto exista documento fehaciente de aportación. La expresión documento fehaciente debe entenderse como Resolución específica de autoridad competente que se

comprometa a financiar en la cuantía establecida en nuestro caso, la construcción del polideportivo de carácter plurianual.

Dicho documento fehaciente deberá además determinar, en todo caso, la forma de materializar las aportaciones de la Comunidad, y si éstas están sujetas, como figuraba en el enunciado del supuesto, a la aprobación necesaria de las certificaciones de obra, no cabrá reconocer el derecho hasta tanto en cuanto éste se haya materializado. Es decir, mediante el **criterio de caja**, recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública y específicamente con las características recogidas en la Segunda parte de las cinco del Plan General de Contabilidad Publica adaptado a la Administración local, Anexo a la IC, denominada "Normas de reconocimiento y valoración". Desarrollo del Marco Conceptual, que incluye criterios y reglas aplicables a diversas transacciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales, entre ellos el nº 18 "Transferencias y subvenciones", que determina que a los únicos efectos del plan las subvenciones recibidas se considerarán no reintegrable y se reconocerán como ingreso por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción. A los exclusivos efectos de su registro contable, se determina en el nº 18 señalado el tratamiento contable de las mismas.

En el caso que nos ocupa, se podrá reconocer el derecho una vez aceptada por la Comunidad Autónoma la certificación correspondiente.

En el caso del préstamo, que también se encuentra contenido en el art, 173.6 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, como crédito disponible condicionado, en este caso, a *"la concesión de las autorizaciones previstas en el art. 53, de conformidad con las reglas contenidas en el Capítulo VI del título I de esta ley, en el caso de que existan previsiones iniciales dentro del capítulo IX del estado de ingresos"*.

Es decir, sería de aplicación, la necesidad o no de tener autorización de los órganos competentes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con la legislación aplicable antes señalada y con la modificación de la Disposición Final Trigésima primera de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

Dicha disposición Final señala literalmente lo siguiente:

"Trigésima primera Modificación del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público

Con efectos de la entrada en vigor de esta Ley y vigencia indefinida, la disposición adicional decimocuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, queda redactada como sigue:

«Las Entidades Locales y sus entidades dependientes clasificadas en el sector Administraciones Públicas, de acuerdo con la definición y delimitación del Sistema Europeo de Cuentas, que liquiden el ejercicio inmediato anterior con ahorro neto positivo, calculado en la forma que establece el artículo 53 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, podrán concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo para la financiación de inversiones, cuando el volumen total del capital vivo no exceda del 75 por ciento de los ingresos corrientes liquidados o devengados según las cifras deducidas de los estados contables consolidados, con sujeción, en su caso, al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Normativa de Estabilidad Presupuestaria.

Las Entidades Locales que tengan un volumen de endeudamiento que, excediendo al citado en el párrafo anterior, no supere al establecido en el artículo 53 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, podrán concertar operaciones de endeudamiento previa autorización del órgano competente que tenga atribuida la tutela financiera de las entidades locales.

Las entidades que presenten ahorro neto negativo o un volumen de endeudamiento vivo superior al recogido en el artículo 53 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, no podrán concertar operaciones de crédito a largo plazo.

Para la determinación de los ingresos corrientes a computar en el cálculo del ahorro neto y del nivel de endeudamiento, se deducirá el importe de los ingresos afectados a operaciones de capital y cualesquiera otros ingresos extraordinarios aplicados a los

capítulos 1 a 5 que, por su afectación legal y/o carácter no recurrente, no tienen la consideración de ingresos ordinarios.

A efectos del cálculo del capital vivo, se considerarán todas las operaciones vigentes a 31 de diciembre del año anterior, incluido el riesgo deducido de avales, incrementado, en su caso, en los saldos de operaciones formalizadas no dispuestos y en el importe de la operación proyectada. En ese importe no se incluirán los saldos que deban reintegrar las Entidades Locales derivados de las liquidaciones definitivas de la participación en tributos del Estado.

Las Entidades Locales pondrán a disposición de las entidades financieras que participen en sus procedimientos para la concertación de operaciones de crédito, el informe de la Intervención local regulado en el apartado 2 del artículo 52 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en el que se incluirán los cálculos que acrediten el cumplimiento de los límites citados en los párrafos anteriores y cualesquiera otros ajustes que afecten a la medición de la capacidad de pago, así como el cumplimiento, en los casos que resulte de aplicación, de la autorización preceptiva regulada en el artículo 53.5 de la citada norma y en el artículo 20 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, pudiendo las entidades financieras, en su caso, modificar o retirar sus ofertas, una vez conocido el contenido del informe.»

Es decir, una vez cumplidas estas condiciones, que no serían objeto de estudio pormenorizado en el presente trabajo, sería posible iniciar el expediente de contratación, sin tener dispuesto el préstamo de referencia, por cuanto la disponibilidad del crédito, de acuerdo con lo transcrito, lo es a la necesidad de autorización de los órganos competentes del Ministerio de Hacienda y no a la materialización específica del préstamo. No obstante, estamos considerando, no solo el cumplimiento de los requisitos legales, sino que éstos conllevan a la solvencia financiera para poder solicitar la operación y que las entidades bancarias hagan efectivas sus ofertas de materialización de dicho préstamo. Esta actuación tiene la ventaja añadida de no tener necesidad de solicitar un préstamo antes conocer las posibles bajas de los contratistas del gasto que financia dicho préstamo y, en consecuencia, evitar el pago de comisiones por no disponibilidad de dicho préstamo.

Las operaciones contables del ejercicio 20XX serán:

- Retención de crédito por importe de 15.000.000,-€ correspondiente al ejercicio 20XX, con cargo a la aplicación presupuestaria 20XX/342.00.622.00 denominada "Instalaciones deportivas. Edificios y otras construcciones"

1 de ... de n				
150.000.000	0030	Créditos disponibles		
		a		
		Créditos retenidos para gastar	0031	15.000.000

Con respecto a los ejercicios futuros, estos no tienen repercusión en la contabilidad financiera, por cuanto no existen los Presupuestos futuros, y como se ha señalado, los gastos plurianuales se subordinan a lo que se consignen en los respectivos Presupuestos. No obstante, se contabilizarán en el ejercicio 20XX las retenciones de crédito, con cargo a ejercicios futuros, que tendrán reflejo presupuestario, pero como se ha señalado no tendrán reflejo en la contabilidad financiera. A la apertura del Presupuesto del ejercicio 20XX+1 se deberá determinar la existencia de la aplicación presupuestaria e incorporar a dicho Presupuesto la fase de ejecución en la que se encuentre el gasto que nos ocupa. En los pliegos de condiciones deberá especificarse, en su caso, la condición de gasto plurianual, supeditado a las consignaciones de cada ejercicio y en este caso concreto, a la existencia de documentos fehacientes de permanecer la financiación de la Comunidad Autónoma, así como la capacidad del Ayuntamiento para apelar al crédito a largo plazo

Aprobado el expediente de contratación, los pliegos y la autorización del gasto corresponde efectuar el siguiente asiento en contabilidad financiera, que se producirá al contabilizar presupuestariamente el acto administrativo de ejecución presupuestaria de autorización del gasto (art. 54 del RD 500/90, de 20 de abril).

El asiento en contabilidad financiera sería:

1 de ... de n				
150.000.000	0031	Créditos retenidos para gastar		
		a		
		Créditos autorizados para gastar	004	15.000.000

Las mismas consideraciones cabe hacer con respecto a los ejercicios futuros, que lo señalado en el párrafo anterior.

EJERCICIO 2.

A la vista del enunciado anterior,

SE PIDE efectuar las operaciones de contabilidad presupuestaria y financiera necesarias relativas a **Contabilizar una baja del 10% al contratista seleccionado, afectando la correspondiente contabilización de la disposición del gasto.**

Solución propuesta:

La adjudicación del contrato, con una baja del 10% conllevará efectuar los asientos contables anteriores con signo negativo para reponer el crédito correspondiente a esa baja del 10% en la aplicación presupuestaria, es decir:

1 de de n				
-1.500.000	0031	Créditos retenidos para gastar		
		a		
		Créditos autorizados para gastar	004	-1.500.000

Y,

1 de de n				
-1.500.000	0030	Créditos disponibles		
		a		
		Créditos retenidos para gastar	0031	-1.500.000

La misma consideración cabe hacer respecto a los ejercicios futuros que no tendrá repercusión en la contabilidad financiera.

Por la contabilización de la adjudicación, una vez suscrito el contrato, por cuanto la formalización es un requisito para la ejecución sería para el ejercicio 20XX

1 de ... de n				
13.500.000	004	Créditos autorizados para gastar		
		a		
		Créditos comprometidos	005	13.500.000

EJERCICIO 3.

A la vista del enunciado anterior,

SE PIDE, efectuar las operaciones de contabilidad presupuestaria y financiera necesarias correspondientes al **Resto de ejecución del gasto y del ingreso del año 20xx, considerando la recepción total del préstamo en dicho año y el retraso en el reconocimiento y pago de la totalidad de los fondos por parte de la Comunidad Autónoma que realiza éstos, previa aprobación de las certificaciones de obra remitidas por el Ayuntamiento, quedando pendiente un resto de 1.000.000,-€ correspondiente a la última certificación de obra aprobada por el Ayuntamiento y remitida a la Comunidad Autónoma.**

Solución propuesta:

Por cada certificación de obra emitida, se efectuará los siguientes asientos, únicamente referido al ejercicio 20XX. Es decir, el reconocimiento y liquidación de la obligación, de acuerdo con el art. 58 del RD 500/90, de 20 de abril, soportado en la correspondiente Resolución de órgano competente, dará lugar a la contabilización presupuestaria y financiera. El asiento en la contabilidad financiera será:

1 de de n				
xxxxxxxx	2310	Construcciones en curso. Inmovilizado material		
		a		
		Acreedores por obligaciones reconocidas, Presupuesto Gasto corriente. Operaciones de gestión	4000	xxxxxxxxxx

Cada una de las certificaciones de obra aprobadas por órgano competente dará lugar a la contabilización de los reconocimientos de las obligaciones que implicará asientos como el anterior, hasta totalizar los 13.500.000,-€ del ejercicio 20XX.

Una vez finalizado en el año 20XX+3, se abonará la cuenta 2310 Construcciones en curso. Inmovilizado material, con cargo a la cuenta 211 "Construcciones" que contempla las edificaciones en general, que incluye edificios administrativos, deportivos, educativos, residencias, etc.

Por lo que se refiere a los ingresos, como se ha señalado, y teniendo capacidad el Ayuntamiento AAA para concertar préstamos a largo plazo (subconcepto de ingresos 913.00), éstos se contabilizan, únicamente, una vez percibido su importe en el Grupo 1. Financiación básica, Cuenta 170 "Deudas a largo plazo con entidades de crédito" por préstamo recibidos, con vencimiento superior a un año.

1 de de n				
4.500.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingreso corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Deudas a largo crédito con entidades de crédito. Presupuesto Gasto corriente	170	4.500.000

Y

1 de de n				
4.500.000	571	Bancos e Instituciones de crédito. Cuenta Operativa.		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingreso corriente	430	4.500.000

Entendiendo que el ingreso de la Comunidad Autónoma está condicionado a la aprobación por parte de esta de las certificaciones de obra, se han reconocido éstas en su totalidad, a excepción de la correspondiente al mes de noviembre que asciende a 1.000.000,-€

Por la recepción de los fondos de la subvención, por importe de 9.000.000,-€ (total aportación menos la baja correspondiente), menos la certificación última de 1.000.000,-€, se efectuará el siguiente asiento contable:

1 de de n				
8.000.000	4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingreso corriente. Operaciones de gestión		
		a		
		Subvenciones para activos corrientes gastos imputados al ejercicio del resto de entidades	7541	8.000.000

Y,

1 de de n				
8.000.000	571	Bancos e Instituciones de crédito. Cuenta operativa		
		a		
		Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingreso corriente Operaciones de gestión	4300	8.000.000

EJERCICIO 4.

A la vista del enunciado anterior,

SE PIDE, efectuar las operaciones de contabilidad presupuestaria y financiera necesarias relativas a la **Incidencia en el resultado presupuestario y en el remanente de Tesorería en el año 20xx y posibilidad de incorporar los remanentes de crédito.**

Solución propuesta:

A este respecto la Regla 29ª establece las llamadas “desviaciones de financiación”, entendiendo que la desviación de financiación es la magnitud que representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos durante un periodo determinado, para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese periodo, deberían haberse reconocido si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario. Es decir, que la desviación de financiación mide la percepción de los derechos reconocidos (si existen derechos no cobrados hablaríamos de desviaciones de Tesorería) y la realización efectiva de los gastos. Igualmente, si existen obligaciones reconocidas y no pagadas, habiéndose reconocido y cobrados los derechos, podríamos hablar de desviaciones de Tesorería.

El apartado 2 de la referida Regla 29ª establece que *“Las desviaciones de financiación, para cada gasto con financiación afectada, se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos por los ingresos afectados y el producto del coeficiente de financiación por el total de obligaciones, reconocidas netas, referidos unos y otras al periodo considerado”*

En consecuencia, la desviación de financiación sería: los derechos reconocidos netos de su ingreso afectado, menos el coeficiente de financiación de dicho agente multiplicado por el total de las obligaciones reconocidas netas en el período considerado.

$$12.500.000 - (1\% \times 13.500.000) = - 1.000.000 \text{ €}$$

El apartado 3 señala *“las desviaciones de financiación que han de calcularse al final del ejercicio a efectos de ajustar el Resultado presupuestario y de cuantificar el exceso de financiación afectada producido son, respectivamente las desviaciones de financiación del ejercicio y las desviaciones de financiación acumuladas a lo largo del periodo de ejecución del gasto con financiación afectada”*.

Dichos cálculos se efectuarán al cierre de cada ejercicio presupuestario, calculando las desviaciones de financiación que se hayan acumulado a lo largo de los diferentes ejercicios a los que extienda el gasto el proyecto de gasto con financiación afectada.

Por su parte, el apartado 4 establece que *“las desviaciones de financiación del ejercicio se calcularán tomando en consideración el coeficiente de financiación parcial por agente financiador y el importe de las obligaciones y los derechos reconocidos relativos al agente de que se trate, referidos unas y otros al ejercicio presupuestario”*.

En consecuencia, la desviación de financiación para el **agente préstamo** sería: los derechos reconocidos netos de su ingreso afectado, menos el coeficiente de financiación de dicho agente multiplicado por el total de las obligaciones reconocidas netas en el período considerado.

$$4.500.000 - (0,333333\% \times 13.500.000) = 0$$

En consecuencia, para el agente préstamo no existiría desviación de financiación (ni positiva, ni negativa).

Respecto al **agente Comunidad Autónoma**, la desviación de financiación sería, aplicando la misma formula del párrafo anterior:

$$8.000.000 - (0,333333\% \times 13.500.000) = - 1.000.000$$

Es decir, la desviación de financiación negativa del Agente Comunidad Autónoma, es coincidente en el que caso que nos ocupa con la desviación de financiación afectada del gasto total, en aplicación del apartado 2, de la Regla 29ª y esta desviación negativa significa que el Ayuntamiento AAA ha reconocido obligaciones por un importe superior, en un 1.000.000,-€, a la percepción de los

ingresos que financiaban dichas obligaciones. Esta cuantía, que será la desviación del ejercicio deberá aumentarse en el resultado presupuestario, para no desvirtuar el significado de dicho resultado presupuestario. Así se señala en el art. 97 del RD 500/90, de 20 de abril, que señala expresamente que *"El resultado presupuestario deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones financieras con remanente de Tesorería y de las diferencias de financiación derivadas de gastos con financiación afectada...."*

Es decir, para que el resultado presupuestario represente realmente el déficit o superávit de financiación del ejercicio, es necesario realizar unos ajustes en el mismo, a fin de que la información que nos da no sea vea desvirtuada, y son,

- se ajustará en aumento por el importe de las obligaciones reconocidas que hayan sido financiadas con remanente de Tesorería para gastos generales
- cuando la entidad realice gastos con financiación afectada, el resultado presupuestario, se ajustará en aumento por el importe de las desviaciones de financiación negativa y en disminución por las desviaciones de financiación positiva.

Por último el apartado 5. señala que las desviaciones de financiación acumuladas se calcularán del mismo modo que las imputables al ejercicio, pero tomando en consideración las obligaciones y los derechos reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.

Las desviaciones de financiación acumuladas incidirán en el remanente de Tesorería, conformando el remanente de Tesorería para gastos con financiación afectada, por lo que dichas desviaciones de financiación acumuladas únicamente pueden tener naturaleza positiva, es decir, exceso de financiación sobre las obligaciones reconocidas. En consecuencia, según se determina en la Memoria que forma parte de las Cuentas Anuales, en su punto 24 "Información presupuestaria", específicamente en el 24.5 se hace referencia a los gastos con financiación afectada, incorporándose un cuadro donde recogen las desviaciones de financiación por agente financiador y en el punto 24.6 denominado al remanente de Tesorería, se determina expresamente que *"El exceso de financiación afectada está constituido por la suma de las desviaciones de*

financiación positivas acumuladas a fin de ejercicio. Estas desviaciones se calculan en la forma establecida en la regla 29.5 de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. El exceso de financiación afectada sólo podrá tomar valor cero o positivo"

Por lo que se refiere a la posibilidad de incorporar remanente de crédito, para que dicha posibilidad se produzca es necesario disponer de remanente de Tesorería para gasto con financiación afectada positivo, por cuanto en caso contrario, no existiría evidentemente exceso de financiación.

En el caso que nos ocupa, no ha existido dicho exceso de financiación sobre las obligaciones reconocidas. Si el mismo hubiera existido, es decir, si la subvención de la Comunidad Autónoma se hubiera percibido con carácter previo a la realización de la totalidad de los gastos, es decir, que hubiera habido el correspondiente exceso de financiación, éste al constituir una excepción, al ser un gasto de financiación afectada, será de incorporación obligatoria, de acuerdo con lo contenido en el art. 47.5 del RD 500/90, de 20 de abril.

Debe promoverse, en estos casos, expediente de modificación de crédito, en aplicación de lo contenido en el art. 48 del citado texto legal, constituyendo recursos financiero suficiente para incorporar remanente de crédito par gastos con financiación afectada, de forma preferente, los excesos de financiación y los compromisos firmes de aportación afectados a los remanentes que se pretende incorporar.

LEGISLACION APLICABLE

- RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales,
- RD 500/90, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo I, del Título VI, de la Ley 39/88, en materia de Presupuestos,
- RD Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público,
- RD 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas,
- Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, modificada por la Ley 4/99, de 13 de enero
- Ley 7/85, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, modificada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local,
- RDL 781/86, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local,
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, modificada por el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales.
- Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad
- Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo local de contabilidad local