

UNIDAD

2

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

Autora: María Álvarez Fernández

Unidad 2

1. EL DOCUMENTO PRESUPUESTARIO. CONCEPTO

Puede definirse el **presupuesto** como un documento jurídico/político, elaborado periódicamente, en el que de forma contable se recoge la autorización de los gastos y las previsiones de ingresos que llevará a cabo la Hacienda pública durante un ejercicio de acuerdo con su plan financiero.

En la actualidad, el presupuesto es una ley que tiene la misión de recoger la totalidad de gastos e ingresos del sector público previstos para cada año, y mediante la cual el legislador autoriza a las diferentes Administraciones públicas para realizar dichos gastos, con los límites y destinos especificados en ella.

En cuanto ley de autorización del legislativo al ejecutivo, el presupuesto solo adquiere su pleno significado a principios del siglo XIX, con el advenimiento del Estado liberal. En un principio, la posibilidad legal de exigir periódicamente los tributos quedaba condicionada a la aprobación anual de la Ley de presupuestos, que debía autorizar su imposición y recaudación. Sin embargo, conforme crecen las necesidades públicas, aumentan también las obligaciones permanentes del Estado (pensiones, sueldos de funcionarios, obras y servicios públicos, etc.) y los tributos van convirtiéndose en el instrumento principal de financiación de la Hacienda pública, de forma que las leyes que los establecen y regulan pierden su excepcionalidad, quedan libres de límites temporales y pasan a promulgarse con la vigencia indefinida que corresponde a toda norma jurídica.

De esta forma, el Estado desvincula la legalidad tributaria de la legalidad presupuestaria y, como consecuencia de ello, los tributos establecidos mediante ley se exigen de forma regular y constante, sin que sea preciso autorizar su recaudación mediante un presupuesto anual, por lo que la eficacia jurídica del presupuesto pierde relevancia en cuanto a los ingresos y se convierte en una mera previsión contable, pero sin añadir nada a la fuerza vinculante de las normas tributarias; en cambio, respecto a los gastos conserva toda su virtualidad, pues la autorización presupuestaria constituye un requisito indispensable para su realización.

Esta diversidad de efectos de la Ley de presupuestos ha condicionado su posterior evolución, de manera que el derecho presupuestario ha ido configurándose, cada vez más, como un derecho regulador del gasto público.

Estas ideas quedan recogidas en el artículo 162 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), según el cual:

«Los presupuestos generales de las entidades locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente».

2. EL PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES LOCALES. CONCEPTO, CONTENIDO Y PRINCIPIOS

2.1. CONCEPTO

El principio de autonomía de las entidades locales se proyecta, en el ámbito presupuestario, en su competencia para la libre ordenación de su gasto, es decir, para decidir sobre la cuantía y el destino del gasto público local. Sin embargo, en la Administración local se observan, al menos, dos especialidades:

- La primera, que las entidades locales carecen de potestad legislativa, lo cual determina el rango y la naturaleza meramente reglamentarios de sus presupuestos.
- La segunda, que la normativa presupuestaria a la que han de sujetarse las corporaciones locales al aprobar y ejecutar su presupuesto es de origen estatal. Dicha regulación se encuentra en el TRLRHL, y como desarrollo de la misma, el Real Decreto 500/1990, cuyo preámbulo lo califica de «Reglamento presupuestario de las corporaciones locales», así como la Orden EHAC/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo.

Este marco normativo configura un régimen presupuestario local sustancialmente idéntico al previsto para el Estado por la Ley general presupuestaria (en adelante, LGP). El Título VI del TRLRHL, rubricado «Presupuesto y gasto público» (arts. 162 y ss.), define este régimen presupuestario local. Según su artículo 162, los presupuestos generales de las entidades locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de:

- Las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad y sus organismos autónomos, y los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio.
- Las previsiones de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspondiente.

En relación con esta definición, hay que destacar el distinto tratamiento que la ley da a los gastos y a los ingresos recogidos en el presupuesto, y así:

- Respecto a los gastos, el presupuesto constituye un máximo, es decir, en ningún caso los gastos del ejercicio (obligaciones) pueden ser superiores a los previstos en el presupuesto.

- Respecto a los ingresos, el presupuesto constituye una mera previsión, por lo que los ingresos del ejercicio (derechos) pueden ser superiores a los previstos en el presupuesto.

El artículo 164 señala que:

«Las entidades locales elaborarán y aprobarán anualmente un presupuesto general en el que se integrarán:

- a) El presupuesto de la propia entidad.
- b) Los de los organismos autónomos dependientes de esta.
- c) Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local».

A esta enumeración hay que añadir también los presupuestos (o estados de previsión, según los casos) de los consorcios adscritos a la entidad local. Ello se debe a que la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local introduce una disposición adicional vigésima a la Ley 30/1992, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (en adelante, LRJAP y PAC), relativa a los consorcios, que establece en sus apartados 1 y 4 que:

«1. Los estatutos de cada consorcio determinarán la Administración pública a la que estará adscrito, así como su régimen orgánico, funcional y financiero de acuerdo con lo previsto en los siguientes apartados [...].

4. Los consorcios estarán sujetos al régimen de presupuestación, contabilidad y control de la Administración pública a la que estén adscritos, sin perjuicio de su sujeción a lo previsto en la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. En todo caso, se llevará a cabo una auditoría de las cuentas anuales que será responsabilidad del órgano de control de la Administración a la que se haya adscrito el consorcio. Los consorcios deberán formar parte de los presupuestos e incluirse en la cuenta general de la Administración pública de adscripción».

Sin perjuicio de que la citada ley recoja también una disposición transitoria sexta (con un régimen transitorio) y una disposición adicional decimocuarta (con un régimen jurídico especial), los consorcios locales deben adaptar sus estatutos, antes del 31 de diciembre de 2014, a las disposiciones previstas en la Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local, lo que conllevará en algunos casos que deban adoptar el mismo régimen de presupuestos y contabilidad que la entidad local de la que dependan, y sus presupuestos formarán también parte de los presupuestos de la entidad local.

2.2. CONTENIDO: LOS ESTADOS DE GASTOS, DE INGRESOS, LAS BASES DE EJECUCIÓN Y LOS ANEXOS

El artículo 165 del TRLRHL señala que el presupuesto general atenderá al cumplimiento del principio de estabilidad en los términos previstos en el Real Decreto Legislativo 2/2007,

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		4



por el que se aprueba el texto refundido de la Ley general de estabilidad presupuestaria, y contendrá, para cada uno de los presupuestos que en él se integren:

- Los estados de gastos.
- Los estados de ingresos.
- Las bases de ejecución.

Finalmente, diversos documentos se unen al presupuesto general como anexos.

Pasamos a desarrollar cada uno de ellos:

- **Los estados de gastos**, en los que se incluirán, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de sus obligaciones.

Las entidades locales son fundamentalmente entidades prestadoras de servicios públicos, algunos incluso con carácter de mínimos y obligatorios (por ejemplo, el alumbrado público, el alcantarillado, la recogida de residuos, la limpieza viaria, etc.). Por otra parte, deben sostener los gastos de su aparato administrativo (funcionarios, personal laboral, suministros y conservación de sus edificios, etc.). Pues bien, el estado de gastos del presupuesto debe recoger el crédito necesario para el cumplimiento de cada una de estas obligaciones, y diferenciarlas como posteriormente veremos, por su finalidad y por su naturaleza.

- **Los estados de ingresos**, en los que figurarán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio.

Para posibilitar el cumplimiento efectivo de estas obligaciones, los créditos presupuestarios que van a gastarse deben estar financiados con ingresos que también percibirá la entidad local (sus impuestos propios, las tasas, la participación en los ingresos del Estado, etc.) y que figurarán en el estado de ingresos del presupuesto. Como hemos señalado antes, mientras los créditos para gastos son una autorización del máximo que pueden gastarse, los estados de ingresos son meras previsiones; «estimaciones», dice la ley, de los recursos que la entidad va a liquidar durante el ejercicio presupuestario.

- Asimismo, incluirá las **bases de ejecución**, que contendrán la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia entidad, así como aquellas otras necesarias para su acertada gestión, estableciendo cuantas prevenciones se consideren convenientes para la mejor realización de los gastos y recaudación de los recursos, sin que puedan modificar lo legislado para la administración económica ni comprender preceptos de orden administrativo que requieran legalmente procedimientos y solemnidades específicas distintas de lo previsto para el presupuesto.

Ampliando las previsiones del TRLRHL, el artículo 9.2 del Real Decreto 500/1990 añade:

«Las entidades locales regularán, entre otras materias, en las bases de ejecución del presupuesto, lo siguiente:

- a) Niveles de vinculación jurídica de los créditos.

b) Relación expresa y taxativa de los créditos que se declaren ampliables, con detalle de los recursos afectados.

c) Regulación de las transferencias de créditos, estableciendo, en cada caso, el órgano competente para autorizarlas.

d) Tramitación de los expedientes de ampliación y generación de créditos, así como de incorporación de remanentes de créditos.

e) Normas que regulen el procedimiento de ejecución del presupuesto.

f) Desconcentraciones o delegaciones en materia de autorización y disposición de gastos, así como de reconocimiento y liquidación de obligaciones.

g) Documentos y requisitos que, de acuerdo con el tipo de gastos, justifiquen el reconocimiento de la obligación.

h) Forma en que los perceptores de subvenciones deban acreditar el encontrarse al corriente de sus obligaciones fiscales con la entidad y justificar la aplicación de fondos recibidos.

i) Supuestos en los que puedan acumularse varias fases de ejecución del presupuesto de gastos en un solo acto administrativo.

j) Normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar y anticipos de caja fija.

k) Regulación de los compromisos de gastos plurianuales.

Igualmente, las bases de ejecución del presupuesto de cada ejercicio podrán remitirse a los reglamentos o normas de carácter general dictadas por el pleno».

Dada la amplitud de las materias cuya regulación se permite en las bases de ejecución, estas han venido a configurarse como auténticas normas presupuestarias propias de la entidad. En el desarrollo del tema tendremos ocasión de ver ejemplos concretos de previsiones que podrían ser incluidas en las bases de ejecución del presupuesto para facilitar o adaptar la gestión presupuestaria a las necesidades de una entidad local.

Finalmente, el artículo 166 del TRLRHL previene que:

«Al presupuesto general se unirán como anexos:

a) Los planes y programas de inversión y financiación que, para un plazo de cuatro años podrán formular los municipios y demás entidades locales de ámbito supramunicipal.

b) Los programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las sociedades mercantiles de cuyo capital social sea titular único o participe mayoritario la entidad local.

c) El estado de consolidación del presupuesto de la propia entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles.

d) El estado de previsión de movimientos y situación de la deuda comprensiva del detalle de operaciones de crédito o de endeudamiento pendientes de reembolso al principio del ejercicio, de las nuevas operaciones previstas a realizar a lo largo del

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		6



mismo y del volumen de endeudamiento al cierre del ejercicio económico, con distinción de operaciones corrientes a corto plazo, operaciones a largo plazo, de recurrencia al mercado de capitales y realizadas en divisas o similares, así como de las amortizaciones que se prevé realizar durante el mismo ejercicio».

En conclusión, el presupuesto de la corporación, los de sus organismos autónomos, los estados de previsión de las sociedades mercantiles, las bases de ejecución y los anexos, junto con el expediente de tramitación, integran el conjunto denominado por el TRLRHL: «Presupuesto general de la entidad».

2.3. LA CONSOLIDACIÓN PRESUPUESTARIA

Como hemos visto en el epígrafe anterior, el artículo 164 del TRLRHL señala que el presupuesto general de la entidad local se integra por:

- El presupuesto de la propia entidad.
- Los presupuestos de los organismos autónomos dependientes de la misma.
- Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

Por otra parte, uno de los anexos del presupuesto es el estado de consolidación. Este documento permite convertir los presupuestos o previsiones individuales de cada una de las personas jurídicas en un verdadero presupuesto general integrado o consolidado que permita ofrecer la visión global de la actividad económica de la entidad local y los entes de ella dependientes.

La consolidación del presupuesto de las entidades locales se realiza en tres pasos: armonización, agregación y eliminación.

Así, en primer lugar se procede a la armonización de los datos, a continuación se realiza la agregación o suma de los importes de cada una de las entidades que se consolidan y finalmente se procede a la eliminación de las operaciones internas (se eliminan los gastos e ingresos recíprocos, es decir, aquellas cantidades que, teniendo la consideración de gastos en uno de los presupuestos a consolidar, tienen simultáneamente la consideración de ingresos en otro, por lo que, si no se eliminasen, se estaría duplicando a nivel global).

La consolidación presupuestaria es obligatoria y se regula en los artículos 115 a 118 del Real Decreto 500/1990, que recogen las siguientes reglas:

- La consolidación se llevará a cabo conforme a la estructura presupuestaria, como mínimo a nivel de grupo de función y capítulo.
- Los organismos autónomos presentan su presupuesto organizado según la estructura presupuestaria establecida en la Orden EHAC/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, por lo que su consolidación no presentará dificultades al tratarse de magnitudes homogéneas.

- Sí será necesario armonizar los estados de previsión de las sociedades mercantiles, y consistirá en transformar tales estados en términos presupuestarios (es decir, asignar clasificación funcional y económica a los gastos e ingresos de la sociedad).
- Deberán eliminarse las operaciones internas y por la cantidad coincidente: transferencias corrientes y de capital, gastos e ingresos derivados de cesiones de personal, compraventas de bienes corrientes o de capital, prestaciones de servicios, tributos locales y precios públicos o privados exigibles por las entidades cuyos presupuestos se consoliden y otros ingresos y gastos de similar naturaleza.

2.4. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS RECOGIDOS EN EL TEXTO RE-FUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE HACIENDAS LOCALES

Los principios presupuestarios se recogen en los artículos 163 y siguientes del TRLRHL y en los artículos 3 y siguientes del Real Decreto 500/1990. Ya hemos visto en el epígrafe anterior el principio de unidad que exige que las entidades locales elaboren y aprueben anualmente un presupuesto general en el que se integre el de la propia entidad local, los de sus organismos autónomos y los estados de previsión de las sociedades mercantiles. Pasamos, por tanto, al estudio de los principios propios de la gestión presupuestaria:

- Anualidad.
- No afectación.
- No compensación.
- Especialidad: cualitativa, cuantitativa y temporal.
- Equilibrio y estabilidad.

A) Principio de anualidad (arts. 163 del TRLRHL y 3 del RD 500/1990)

El principio de anualidad se recoge en el artículo 163 del TRLRHL, según el cual:

«El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán:

- a) Los derechos liquidados durante el ejercicio, cualquiera que sea el periodo del que deriven.
- b) Las obligaciones reconocidas durante el ejercicio».

Si por imperativo de la ley cada año debe aprobarse un presupuesto nuevo, es natural que a cada presupuesto se apliquen únicamente los ingresos y los gastos que han sido ejecutados durante el año de su vigencia. Ahora bien, esta regla general tiene algunas matizaciones:

- En cuanto a los ingresos, el precepto señala que deben aplicarse los derechos liquidados durante el ejercicio «cualquiera que sea el periodo del que deriven». Esta puntualización significa que cualquier ingreso cuyo reconocimiento y liquidación no se haya efectuado en su momento debe aplicarse al presupuesto en el

que se reconoce y liquida (por ejemplo, como consecuencia de una actuación inspectora del ayuntamiento se descubre que ha tenido lugar el año pasado una venta de terreno urbano por la cual no se ha reconocido y liquidado la correspondiente plusvalía. Pues bien, se reconoce y se liquida el derecho, y se imputa al presupuesto del ejercicio de este año).

- En cuanto a los gastos, también deben aplicarse las obligaciones reconocidas durante el ejercicio. Este apartado se completa con el principio de especialidad temporal, que también presenta algunas excepciones y que se verán después.

La aplicación de este principio de anualidad en las entidades locales ha sido desarrollada por la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE) en la Consulta 1/1998, que se ha referido a la imposibilidad de imputar contra el presupuesto de cada ejercicio las facturas que, correspondiendo al año natural, se reciban en el mes de enero del ejercicio siguiente.

En concreto, en dicha Consulta 1/1998 se planteaba la posibilidad de adaptar a las entidades locales, a través de las bases de ejecución del presupuesto, el artículo 49 del antiguo texto refundido de la LGP, que en su redacción anterior permitía la mencionada imputación contra el presupuesto de cada ejercicio de las facturas que, correspondiendo al año del presupuesto, se reciban en el mes de enero del año siguiente; así, por ejemplo, el citado artículo permitía imputar contra el presupuesto del año 2000 las facturas del mes de diciembre de 2000, aunque estas se reciban en el mes de enero de 2001 (por ejemplo, la factura de los fuegos artificiales de Nochevieja).

En respuesta a esta consulta, la IGAE fue taxativa en cuanto a la imposibilidad de aplicar este artículo a las entidades locales, ni aun reconociéndolo en las bases de ejecución del presupuesto.

Así, establece la Consulta 1/1998 de la IGAE:

«Como ha quedado expuesto, existe una regulación específica sobre el régimen presupuestario de las entidades locales que se contiene en la LRHL. Esta circunstancia exige, para la aplicación de la legislación del Estado a la Administración local, la concurrencia de alguna de las siguientes condiciones:

- Que la propia LRHL haga remisión a dicha legislación.
- Que exista una laguna jurídica, como presupuesto básico para su aplicación supletoria.

No dándose las condiciones para la aplicación de la legislación presupuestaria del Estado, cabe concluir que las reglas de imputación presupuestaria para las entidades locales son las contenidas en la LRHL y no en el texto refundido de la LGP.

La afirmación anterior contesta en sentido negativo a la cuestión de si es posible regular, a través de las bases de ejecución del presupuesto, unas normas de imputación presupuestaria similares a las contenidas en el antiguo artículo 49 del texto refundido de la LGP, pues ello infringiría la norma del artículo 165 del TRLRHL que prohíbe que las bases de ejecución modifiquen lo legislado para la administración económica».

No obstante, la actual redacción del artículo 34 de la LGP (Ley 47/2003, de 26 de noviembre) también ha suprimido esa facultad en el Estado, al disponer que: «El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán: [...] b) Las obligaciones económicas reconocidas hasta el fin del mes de diciembre [...]».

B) Principio de no afectación (arts. 165.2 del TRLRHL y 10 del RD 500/1990)

El apartado 2 del artículo 165 recoge el **principio de no afectación** de los ingresos a los gastos:

«Los recursos de la entidad local [...] se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados».

Son excepciones al principio de no afectación, es decir, son ingresos afectados o finalistas aquellos que solo pueden destinarse a una finalidad concreta:

- Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos patrimoniales, que no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables o de efectos no utilizables en servicios municipales o provinciales (art. 5 del TRLRHL).
- Las subvenciones de toda índole que obtengan las entidades locales con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión tanto si la subvención recibida es para gastos corrientes (por ejemplo, para contratar personal o para colaborar en las fiestas locales) como si son subvenciones para gastos de capital (por ejemplo, para contribuir en la financiación de una obra) (art. 40 del TRLRHL).
- Los recursos procedentes del crédito público y privado, a medio y largo plazo, en cualquiera de sus formas que, salvo supuestos excepcionales, deben destinarse a la financiación de sus inversiones (art. 49.1 del TRLRHL).
- Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales, que solo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o servicio por cuya razón se exigieron (art. 29.3 del TRLRHL).
- Los ingresos derivados del aprovechamiento urbanístico, que están afectados a conservar o incrementar el patrimonio municipal del suelo o a aquellas finalidades específicas que recojan las respectivas leyes del suelo aprobadas por las comunidades autónomas.

C) Principio de no compensación (arts. 165.3 del TRLRHL y 11 del RD 500/1990)

El apartado 3 del artículo 165 recoge el **principio de no compensación**:

«Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso».

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		10



Este precepto ha de entenderse en términos estrictamente presupuestarios; es decir, lo que se prohíbe es la compensación al margen del presupuesto, puesto que la compensación de los débitos y créditos recíprocos de la Hacienda local con terceros es perfectamente posible en los términos establecidos en la Ley general tributaria (en adelante, LGT) y en el Reglamento general de recaudación si son ingresos de derecho público, y en los previstos en el Código Civil para los restantes. Así, por ejemplo, una entidad local adquiere prensa por importe de 100 euros a un quiosco que está sujeto al pago de la tasa por utilización del dominio público por 150 euros anuales. La entidad local debe reconocer en su presupuesto obligaciones de pago por 100 euros y derechos de cobro por tasa por 150 euros. Una vez reconocidos y liquidados ambos, cuando sean vencidos y exigibles, puede procederse, en su caso, a la compensación del pago y del cobro en la cantidad coincidente e ingresar los 50 euros restantes. En definitiva, lo que este precepto prohíbe es aplicar al presupuesto de ingresos únicamente los 50 euros, porque como puede comprobarse se estaría falseando la información económica.

D) Principio de especialidad

En su triple vertiente:

- **Cualitativa** (arts. 172.1 del TRLRHL y 24 del RD 500/1990). Los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados en el presupuesto general de la entidad local o por sus modificaciones debidamente aprobadas.
- **Cuantitativa** (arts. 173.5 del TRLRHL y 25 del RD 500/1990). No podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, y son nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma.
- **Temporal** (arts. 176 del TRLRHL y 26 del RD 500/1990). Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto, solo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario.

No obstante lo anterior, se aplicarán a los créditos del presupuesto vigente, en el momento de su reconocimiento, las siguientes obligaciones:

- Las que resulten de la liquidación de atrasos a favor del personal.
- Las derivadas de compromisos de gastos debidamente adquiridos en ejercicios anteriores.
- Las obligaciones procedentes de ejercicios anteriores, una vez reconocidas extrajudicialmente por el pleno o por el alcalde.

Como hemos señalado anteriormente, el principio de especialidad temporal completa en la vertiente de los gastos al principio de anualidad presupuestaria. De las excepciones recogidas por el artículo 26 del Real Decreto 500/1990, las dos últimas merecen una mención especial:

- Pueden aplicarse al presupuesto vigente las obligaciones derivadas de compromisos adquiridos debidamente en ejercicios anteriores. El artículo añade que, si se

trata de gastos financiados con ingresos afectados, deben incorporarse previamente los remanentes de crédito comprometidos y no gastados. Por lo tanto, podemos distinguir tres situaciones, que comentaremos con ejemplos:

- Si son obligaciones derivadas de un compromiso de gasto financiado con ingresos afectados, en primer lugar debe incorporarse el remanente del año pasado al presupuesto en vigor y luego aplicar las obligaciones.

EJEMPLO 1

El año pasado la entidad local vendió un terreno por 300.000 euros para financiar la construcción de un centro de tercera edad. El contrato para esta construcción se adjudicó a una empresa (compromiso de gasto debidamente adquirido por 300.000 €) y se realizó parcialmente la obra, pero no pudo ser terminada, de forma que en diciembre se había ejecutado únicamente por valor de 200.000 euros (obligaciones por 200.000 €), y se finalizó en este ejercicio por los 100.000 euros restantes. El Real Decreto 500/1990 exige que se incorpore al presupuesto vigente el remanente de 100.000 euros comprometido y no gastado y posteriormente se apliquen las obligaciones que se van a reconocer este año por los 100.000 euros restantes de finalización de la obra.

- Si son obligaciones derivadas de un compromiso de gasto sin financiación afectada, y es posible incorporar el remanente del año pasado al presupuesto en vigor y luego aplicar las obligaciones.

EJEMPLO 2

La entidad local contrató con una empresa los fuegos artificiales de las fiestas navideñas del año pasado, para Nochebuena y Nochevieja, por importe de 10.000 euros (compromiso debidamente adquirido por importe de 10.000 €). A 31 de diciembre, ha reconocido la obligación de pago de los 5.000 euros de los fuegos de Nochebuena, pero la factura de los fuegos de Nochevieja no es presentada en el ayuntamiento hasta el día 2 de enero de este año. Como el año pasado quedaron 5.000 euros comprometidos y no gastados, si tiene recursos para financiarlo, podrá incorporar este remanente.

Esta segunda situación permite un resultado similar al del apartado anterior, pero no siempre es posible pues para incorporar el remanente del año pasado es necesario disponer de otros recursos. Se verá con detalle en el apartado de las modificaciones presupuestarias.

- Si son obligaciones derivadas de un compromiso de gasto sin financiación afectada y no es posible incorporar el remanente del año pasado, porque no tiene recursos para financiarlo. En este caso, la ley también recoge una autorización para aplicar las obligaciones al presupuesto en vigor, siempre que se trate de compromisos de gasto adquiridos de conformidad con el orde-

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		12



namiento jurídico para los que hubiera crédito disponible en el ejercicio de procedencia. Sin embargo, como la entidad local no ha podido incorporar el remanente, gastará los créditos del presupuesto vigente. En el ejemplo anterior, aplicará la obligación de pago de los 5.000 euros restantes al presupuesto vigente, con lo cual dispondrá también de 5.000 euros menos para gastar en las fiestas de este año.

A este apartado hay que añadir una precisión: según un informe de 30 de abril de 1993 de la IGAE, cuando se trata de suministros de tracto sucesivo (por ejemplo, suministro de agua, electricidad, teléfono, combustibles, etc.), las obligaciones de pago de ejercicios anteriores podrán imputarse al ejercicio corriente siempre que existiera crédito adecuado y suficiente en el ejercicio de referencia y se derive de un contrato o convenio válidamente celebrado. La IGAE entiende que en este tipo de suministros, cuando se perfecciona el contrato, el compromiso se entiende debidamente adquirido tanto para su importe inicial como para los importes de las obligaciones que se produzcan en ejecución de dicho contrato.

- También pueden aplicarse al presupuesto vigente las obligaciones de ejercicios anteriores que hayan sido reconocidas extrajudicialmente.

El artículo 173.1 del TRLRHL dispone que las obligaciones de pago solo serán exigibles de la Hacienda local cuando resulten de la ejecución de sus respectivos presupuestos, o de sentencia judicial firme. Sin embargo, a estas menciones hay que añadir las procedentes del reconocimiento extrajudicial de deudas, figura que es exclusiva del ámbito local y que permite imputar al presupuesto corriente obligaciones derivadas de gastos efectuados en ejercicios anteriores cuando no se trate de los casos anteriores.

En realidad, se trata de gastos ejecutados con alguna irregularidad, bien por incumplimiento del procedimiento de gestión presupuestaria (por ejemplo, por falta de crédito presupuestario) o del procedimiento de contratación (por ejemplo, por omitir trámites esenciales en el expediente), o de ambos. En estos casos, en virtud del principio de prohibición del enriquecimiento injusto, la Administración debe indemnizar al contratista o al tercero por el valor de los gastos ocasionados como consecuencia de la realización de la prestación. La aprobación de esta indemnización a favor del tercero, que corresponde al pleno de la corporación, supone «reconocer la obligación de pago extrajudicialmente»; es decir, sin necesidad de acudir a los tribunales.

E) Principio de equilibrio o prohibición de déficit (art. 165.4 del TRLRHL)

Finalmente, el apartado 4 del artículo 165 recoge el **principio de prohibición de déficit**: cada uno de los presupuestos que integran el presupuesto general deberá aprobarse sin déficit inicial. De esta forma, el presupuesto de las entidades locales puede aprobarse con superávit (ingresos superiores a los gastos) pero jamás puede aprobarse con déficit (gastos superiores a los ingresos).

Por otra parte, el principio de prohibición de déficit debe respetarse no solo al aprobar el presupuesto, sino también a lo largo de todo el ejercicio presupuestario.

La comprobación del equilibrio presupuestario debe efectuarse en los siguientes términos:

- El TRLRHL exige un equilibrio global, es decir, que los ingresos sean suficientes para la cobertura de los gastos.
- Sin embargo, de otras disposiciones (por ejemplo, los preceptos propios de los ingresos afectados) y conforme a una adecuada técnica presupuestaria, los ingresos corrientes deben financiar los gastos corrientes y los pasivos financieros:

Ingresos (capítulos)	Gastos (capítulos)
Capítulo 1, «Impuestos directos»	Capítulo 1, «Gastos de personal»
Capítulo 2, «Impuestos indirectos»	Capítulo 2, «Compra de bienes corrientes y servicios»
Capítulo 3, «Tasas y otros ingresos»	Capítulo 3, «Gastos financieros»
Artículo 35, «Contribuciones especiales»	
Artículo 39, «Aprovechamiento urbanístico»	
Capítulo 4, «Transferencias corrientes»	Capítulo 4, «Transferencias corrientes»
Capítulo 5, «Ingresos patrimoniales»	
Capítulo 6, «Inversiones reales»	Capítulo 6, «Enajenación inversiones»
Capítulo 7, «Transferencias de capital»	Capítulo 7, «Transferencias de capital»
Capítulo 8, «Activos financieros»	Capítulo 8, «Activos financieros»
Capítulo 9, «Pasivos financieros»	Capítulo 9, «Pasivos financieros»

Los ingresos corrientes recogidos en los Capítulos 1 a 5 del presupuesto de ingresos (excluyendo las contribuciones especiales y todos los ingresos por actuaciones urbanísticas incluidas en el capítulo 3, que son ingresos afectados a la realización de la obra por la que se exigen los ingresos por actuaciones de urbanización y los ingresos por aprovechamiento urbanístico) deben financiar los gastos corrientes (Capítulos 1 a 4, así como el Capítulo 9, correspondiente a los pasivos financieros).

Si estos ingresos son superiores o iguales a dichos gastos, el presupuesto está equilibrado.

Finalmente, señalar que el principio de prohibición de déficit debe respetarse no solo al aprobar el presupuesto, sino también a lo largo de todo el ejercicio presupuestario, por lo que, si se tramita una modificación presupuestaria, todo incremento en los créditos presupuestarios debe disponer de financiación.

2.5. PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS RECOGIDOS EN LA LEY ORGÁNICA DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

Desde el 1 de enero de 1999, el diseño y ejecución de la política monetaria única recaen en el Banco Central Europeo como institución independiente, de acuerdo con lo establecido en el

Tratado de la Unión Europea. Por esta razón, la integración económica y monetaria en la zona euro implica la necesidad de controlar otros componentes nacionales de la política económica, como es el caso de la política presupuestaria, a fin de asegurar la compatibilidad del equilibrio macroeconómico con la política monetaria única. En este sentido, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento limita la utilización del déficit público como instrumento de política económica; de ahí que los Estados miembros de la Unión se hayan comprometido a perseguir el objetivo de situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o superávit.

En el caso de nuestro país, con una estructura interna descentralizada, este esfuerzo debe implicar necesariamente al conjunto de las Administraciones públicas. Por ello, al amparo de los artículos 149.1.13.8 y 149.1.18.8 de la Constitución, según los cuales el marco de la estabilidad presupuestaria tiene carácter básico, se aprobó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, general de estabilidad presupuestaria, refundida después mediante el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley general de estabilidad presupuestaria (en adelante, TRLGEP), referida al Estado y a las entidades locales, y el Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley de estabilidad presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales.

Posteriormente, con la necesidad de reforzar el cumplimiento del principio de estabilidad por parte de todas las Administraciones públicas, en septiembre de 2011 se llevó a cabo la reforma del artículo 135 de la Constitución española. Según señala la exposición de motivos de la reforma y el nuevo artículo 135 del texto constitucional:

«Más de treinta años después de la entrada en vigor de la Constitución, formando parte España de la Unión Económica y Monetaria Europea, que consolida y proyecta sus competencias en el marco de una creciente gobernanza común, y siendo cada vez más evidentes las repercusiones de la globalización económica y financiera, la estabilidad presupuestaria adquiere un valor verdaderamente estructural y condicionante de la capacidad de actuación del Estado, del mantenimiento y desarrollo del Estado social que proclama el artículo 1.1 de la propia ley fundamental y, en definitiva, de la prosperidad presente y futura de los ciudadanos. Un valor, pues, que justifica su consagración constitucional, con el efecto de limitar y orientar, con el mayor rango normativo, la actuación de los poderes públicos.

Para llegar hasta aquí, la salvaguarda de la estabilidad presupuestaria ya supuso un instrumento imprescindible para lograr la consolidación fiscal que nos permitió acceder a la Unión Económica y Monetaria y fue posteriormente recogida en normas de rango legislativo.

En el mismo sentido, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento tiene como finalidad prevenir la aparición de un déficit presupuestario excesivo en la zona euro, dando así confianza en la estabilidad económica de dicha zona y garantizando una convergencia sostenida y duradera de las economías de los Estados miembros.

La actual situación económica y financiera, marcada por una profunda y prolongada crisis, no ha hecho sino reforzar la conveniencia de llevar el principio de referencia a nuestra Constitución, al objeto de fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española a medio y largo plazo.

La presente reforma del artículo 135 de la Constitución española persigue, por tanto, garantizar el principio de estabilidad presupuestaria, vinculando a todas las Administraciones públicas en su consecución, reforzar el compromiso de España

con la Unión Europea y, al mismo tiempo, garantizar la sostenibilidad económica y social de nuestro país.

Artículo único.

El artículo 135 de la Constitución española queda redactado como sigue:

1. Todas las Administraciones públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.

2. El Estado y las comunidades autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados miembros.

Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las comunidades autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las entidades locales deberán presentar equilibrio presupuestario.

3. El Estado y las comunidades autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública solo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.

5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso, regulará:

a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse.

b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural.

c) La responsabilidad de cada Administración pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

6. Las comunidades autónomas, de acuerdo con sus respectivos estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias».

Posteriormente, en cumplimiento del mandato contenido en el apartado 5 del artículo 135 de la Constitución, se ha aprobado la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (en adelante, LOEPSF), modificada a su vez por las Leyes orgánicas 4/2012, de 28 de septiembre, y 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, que deroga el anterior texto refundido.

A) Cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria:

El artículo 3 de la LOEPSF dispone:

«1. La elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos de los distintos sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea.

2. Se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones públicas la situación de equilibrio o superávit estructural.

3. En relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.2 de esta ley se entenderá por estabilidad presupuestaria la posición de equilibrio financiero».

En consecuencia, el principio de estabilidad presupuestaria debe respetarse en la elaboración, aprobación y ejecución del presupuesto; esta última referencia comprende tanto a las modificaciones presupuestarias como a la liquidación.

En síntesis, y de forma muy básica, puede decirse que el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas de 1995 (SEC 95), requiere que los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos del presupuesto se financien con ingresos no financieros; es decir, con los ingresos procedentes de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos. No obstante, para un correcto cálculo deben realizarse determinados ajustes para adaptar y transformar el saldo presupuestario no financiero a la contabilidad nacional.

La exigencia de respetar el objetivo de estabilidad presupuestaria en la confección, ejecución y liquidación del presupuesto se añade a la exigencia de respetar el equilibrio presupuestario; es decir, son principios acumulativos:

- Por una parte, el presupuesto debe aprobarse, ejecutarse y liquidarse en equilibrio: los ingresos corrientes recogidos en los Capítulos 1 a 5 del estado de ingresos del presupuesto (excluyendo las contribuciones especiales y todos los ingresos por actuaciones urbanísticas incluidas en el Capítulo 3, que son ingresos afectados a la realización de la obra por la que se exigen los ingresos por actuaciones de urbanización y los ingresos por aprovechamiento urbanístico) deben financiar los gastos corrientes, es decir, los Capítulos 1 a 4, así como el Capítulo 9, correspondiente a los pasivos financieros.
- Por otra, el presupuesto debe aprobarse, ejecutarse y liquidarse con respeto al objetivo de estabilidad: los ingresos recogidos en los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos del presupuesto deben financiar los gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos.

Ingresos (capítulos)	Gastos (capítulos)
Capítulo 1, «Impuestos directos»	Capítulo 1, «Gastos de personal»
Capítulo 2, «Impuestos indirectos»	Capítulo 2, «Compra de bienes corrientes y servicios»
Capítulo 3, «Tasas y otros ingresos»	Capítulo 3, «Gastos financieros»
Artículo 35, «Contribuciones especiales»	
Artículo 39, «Aprovechamiento urbanístico»	
Capítulo 4, «Transferencias corrientes»	Capítulo 4, «Transferencias corrientes»
Capítulo 5, «Ingresos patrimoniales»	
Capítulo 6, «Inversiones reales»	Capítulo 6, «Enajenación inversiones»
Capítulo 7, «Transferencias de capital»	Capítulo 7, «Transferencias de capital»
Capítulo 8, «Activos financieros»	Capítulo 8, «Activos financieros»
Capítulo 9, «Pasivos financieros»	Capítulo 9, «Pasivos financieros»

Como se ha señalado anteriormente, se incumple el objetivo de estabilidad presupuestaria, entre otros, en los siguientes casos:

- Si se conciertan nuevas operaciones de crédito a largo plazo (Capítulo 9 del estado de ingresos), por importe superior al que se amortiza en el propio ejercicio (Capítulo 9 del estado de gastos), tanto si la previsión ha tenido lugar en la aprobación del presupuesto como si ha sido en una modificación posterior. Con carácter general no es posible concertar nuevas operaciones de préstamo por importe superior a la amortización del ejercicio, pues eso incide negativamente en el objetivo de estabilidad.
- Si se utiliza el remanente de tesorería (Capítulo 8 del estado de ingresos) para financiar modificaciones presupuestarias que aumenten la capacidad de gasto de la entidad local (Capítulos 1 a 6 del estado de gastos).

En apartados siguientes se realiza un estudio más detallado de este principio.

B) Principio de sostenibilidad financiera

Según establece el artículo 4 de la LOEPSF:

«1. Las actuaciones de las Administraciones públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley estarán sujetas al principio de sostenibilidad financiera.

2. Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a lo establecido en esta ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea.

Se entiende que existe sostenibilidad de la deuda comercial, cuando el periodo medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad».

C) Principio de plurianualidad

Según establece el artículo 5 de la LOEPSF:

«La elaboración de los presupuestos de las Administraciones públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley se encuadrará en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad por el que se rigen la aprobación y ejecución de los presupuestos, de conformidad con la normativa europea».

D) Cumplimiento de la regla de gasto

Según dispone el artículo 12 de la LOEPSF:

«1. La variación del gasto computable de la Administración central, de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española [...].

2. Se entenderá por gasto computable a los efectos previstos en el apartado anterior, los empleos no financieros definidos en términos del sistema europeo de cuentas nacionales y regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones públicas y las transferencias a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales vinculadas a los sistemas de financiación.

3. Corresponde al Ministerio de Economía y Competitividad calcular la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española, de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa. Esta tasa se publicará en el informe de situación de la economía española al que se refiere el artículo 15.5 de esta ley. Será la referencia a tener en cuenta por la Administración central y cada una de las comunidades autónomas y corporaciones locales en la elaboración de sus respectivos presupuestos.

4. Cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente.

Cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente.

5. Los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública».

Por lo tanto, según el artículo 12, el cumplimiento de la regla de gasto requiere que los denominados «empleos no financieros» (Capítulos 1 a 7 del estado de gastos), excluidos los gastos financieros de la deuda del ayuntamiento, y los gastos financiados con subvenciones de la Unión Europea o de otras Administraciones públicas, no superen la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española, que se determina por el Ministerio de Economía y Competitividad, y que debe tenerse en cuenta por las corporaciones locales a la hora de aprobar sus presupuestos. La citada tasa ha sido fijada por el Consejo de Ministros para los próximos ejercicios:

Para 2013	1,7
Para 2014	1,5
Para 2015	1,7
Para 2016	1,9

Son obligaciones en caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de la regla de gasto o de la deuda, según el artículo 21 de la LOEPSF:

«1. En caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto, con el contenido y alcance previstos en este artículo.

2. El plan económico-financiero contendrá como mínimo la siguiente información:

a) Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, del incumplimiento de la regla de gasto.

b) Las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no se producen cambios en las políticas fiscales y de gastos.

c) La descripción, cuantificación y el calendario de aplicación de las medidas incluidas en el plan, señalando las partidas presupuestarias o registros extrapresupuestarios en los que se contabilizarán.

d) Las previsiones de las variables económicas y presupuestarias de las que parte el plan, así como los supuestos sobre los que se basan estas previsiones, en consonancia con lo contemplado en el informe al que se hace referencia en el apartado 5 del artículo 15.

e) Un análisis de sensibilidad considerando escenarios económicos alternativos».

Por su parte, el artículo 116 bis de la Ley 7/1985, reguladora de las bases de régimen local (en adelante, LRBRL), dispone:

«Contenido y seguimiento del plan económico-financiero:

1. Cuando por incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, las corporaciones locales incumplan

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		20



doras formulen su plan económico-financiero lo harán de conformidad con los requisitos formales que determine el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. Adicionalmente a lo previsto en el artículo 21 de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, el mencionado plan incluirá al menos las siguientes medidas:

a) Supresión de las competencias que ejerza la entidad local que sean distintas de las propias y de las ejercidas por delegación.

b) Gestión integrada o coordinada de los servicios obligatorios que presta la entidad local para reducir sus costes.

c) Incremento de ingresos para financiar los servicios obligatorios que presta la entidad local.

d) Racionalización organizativa.

e) Supresión de entidades de ámbito territorial inferior al municipio que, en el ejercicio presupuestario inmediato anterior, incumplan con el objetivo de estabilidad presupuestaria o con el objetivo de deuda pública o que el periodo medio de pago a proveedores supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

f) Una propuesta de fusión con un municipio colindante de la misma provincia».

Los planes económico-financieros aprobados por las corporaciones locales incluidas en el ámbito de los artículos 111 y 135 del TRLRHL, una vez aprobados por el pleno, serán remitidos al órgano que ejerza la tutela financiera para su aprobación.

Para el resto de las corporaciones locales, los planes económico-financieros deben ser aprobados únicamente por el pleno de la corporación sin perjuicio de la posibilidad recogida desde el ejercicio 2014, por la disposición adicional decimosexta de la LRBRL, que dispone que, excepcionalmente, cuando el pleno de la corporación local no alcanzara, en una primera votación, la mayoría necesaria para la adopción de acuerdos prevista en esta ley, la junta de Gobierno local tendrá competencia para aprobar los planes económico-financieros, los planes de reequilibrio y los planes de ajuste a los que se refiere la LOEPSF (así como los planes de saneamiento de la corporación local o los planes de reducción de deudas), si bien la junta de Gobierno local debe dar cuenta al pleno en la primera sesión que se celebre con posterioridad a la adopción de los acuerdos mencionados, los cuales serán objeto de publicación de conformidad con las normas generales que les resulten de aplicación.

Los planes se presentarán al órgano responsable de su aprobación (el órgano de tutela financiera o el pleno, según los casos) en el plazo de un mes desde que se constate el incumplimiento, se aprobarán en el plazo de dos meses desde su aprobación y su puesta en marcha no podrá exceder de tres meses desde la constatación de su incumplimiento.

En caso de no presentación, falta de aprobación o de incumplimiento del plan económico-financiero, la corporación local responsable debe adoptar las siguientes medidas (art. 25 de la LOEPSF):

- Aprobar en el plazo de 15 días desde el incumplimiento la no disponibilidad de créditos que garanticen el cumplimiento del objetivo.

- Constituir un depósito con intereses en el Banco de España del 2,8 % de sus ingresos no financieros (disp. final sexta de la LOEPSF).

De no aprobarse en 15 días la no disponibilidad de crédito o resultar insuficiente, el Gobierno podrá acordar el envío de una comisión de expertos que propongan medidas de obligado cumplimiento (art. 25.2 de la LOEPSF).

Finalmente, en el supuesto de que una corporación local no adoptase el acuerdo de no disponibilidad de créditos o no constituyese el depósito previsto en el artículo 25.1 b) o las medidas propuestas por la comisión de expertos prevista en el artículo 25.2, el Gobierno, o en su caso la comunidad autónoma que tenga atribuida la tutela financiera, requerirá al presidente de la corporación local para que proceda a adoptar, en el plazo indicado al efecto, la adopción de un acuerdo de no disponibilidad, la constitución del depósito obligatorio establecido en el artículo 25.1 b) o la ejecución de las medidas propuestas por la comisión de expertos.

En caso de no atenderse el requerimiento, el Gobierno, o en su caso la comunidad autónoma que tenga atribuida la tutela financiera, adoptará las medidas necesarias para obligar a la corporación local al cumplimiento forzoso de las medidas contenidas en el requerimiento.

La persistencia en el incumplimiento de alguna de estas obligaciones, cuando suponga un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, podrá considerarse como gestión gravemente dañosa para los intereses generales, y podrá procederse a la disolución de los órganos de la corporación local inculpidora, de conformidad con lo previsto en el artículo 61 de la LRBRL.

3. LA ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES LOCALES

El artículo 167 del TRLRHL contiene la previsión de que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establezca, con carácter general, la estructura de los presupuestos de las entidades locales, teniendo en cuenta la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos y las finalidades y objetivos que con tales gastos se proponga conseguir.

Igualmente, las entidades locales podrán clasificar los gastos e ingresos atendiendo a su propia estructura organizativa, de acuerdo con sus reglamentos de organización, si bien esta clasificación tiene carácter voluntario.

Así pues, la estructura presupuestaria adoptará las clasificaciones por programas y económica para los gastos y, en su caso, orgánica; y para los ingresos, la clasificación económica y, en su caso, orgánica.

Dicha estructura ha sido aprobada por la Orden EHAC/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, que debe aplicarse tanto a las entidades locales como a los organismos autónomos de ellas dependientes con carácter obligatorio, modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, que resultará de aplicación a la elaboración y ejecución de los presupuestos a partir de 2015, así como al suministro de información relativa a las liquidaciones de los presupuestos 2013 y 2014 que se efectúen con posterioridad a su entrada en vigor.

3.1. LA CLASIFICACIÓN POR UNIDADES ORGÁNICAS

Es opcional, puede utilizarse tanto para los gastos como para los ingresos, y tiene en cuenta el órgano administrativo que realiza la operación, de acuerdo con su propia estructura y sus decretos de organización.

En consecuencia, será cada entidad la que, potestativamente, establezca su clasificación orgánica ajustándose a su propia estructura organizativa interna, toda vez que no existen reglas establecidas, ni en lo referente a los criterios a que deban sujetarse las corporaciones, ni tampoco al número de dígitos o cifras que destinen a identificar las unidades administrativas.

3.2. LA CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS

Se aplica exclusivamente a los gastos y agrupa los créditos según las finalidades u objetivos que se pretenden conseguir.

Conforme al artículo 167.3 a) del TRLRHL, el artículo 4 de la orden establece que:

«1. Los créditos se ordenarán según su finalidad y los objetivos que con ellos se proponga conseguir, con arreglo a la clasificación por áreas de gasto, políticas de gasto y grupos de programas y programas que se detallan en el anexo I.

2. El detalle de los créditos se presentará, como mínimo, a nivel de grupos de programas de gasto. No obstante, este detalle se deberá presentar en el nivel de programas de gasto en los casos que se especifican en el anexo I.

3. La estructura que se especifica en el anexo I se debe considerar cerrada y obligatoria para todas las entidades locales. No obstante, será abierta a partir del nivel de programas y subprogramas, por lo que podrán crearse los programas y subprogramas que se consideren necesarios cuando no figuren en la estructura que por esta orden se establece.

4. En los supuestos en que la entidad local asuma competencias por delegación del estado o de las comunidades autónomas, en aplicación del artículo 27 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, deberá realizarse el necesario desarrollo de los grupos de programa, a fin de que exista una exacta correspondencia entre cada servicio asumido y un único programa o subprograma presupuestario».

Del anterior precepto se desprende que la utilización del criterio por programas o finalidades permite agrupar los gastos según los objetivos perseguidos por el ente, es decir, responde a la pregunta «¿para qué se gasta?».

Comienza por las «áreas de gasto», identificadas por una cifra. A su vez, cada área de gasto se divide en diversas «políticas de gasto», que se identifican mediante dos cifras, y finalmente, cada política de gasto se subdivide en «grupos de programas de gasto», cuya clave de identificación consta de tres cifras.

Estos tres niveles de clasificación son obligatorios, es decir, el detalle de los créditos debe presentarse, como mínimo, a nivel de grupo de programas (salvo para entidades con menos de

5.000 habitantes, en que bastará la clasificación a nivel de «áreas de gasto»), y pueden completarse, de forma optativa, con dos dígitos más, denominados respectivamente «programas» y «subprogramas» (identificados con cinco cifras).

En definitiva, son cinco los niveles de la clasificación por programas:

- Políticas de gasto (obligatorio y cerrado).
- Grupos de programas (obligatorio y cerrado en los establecidos en el anexo I, sin perjuicio de que pueda resultar abierto cuando deba desarrollarse por haber asumido competencias del Estado o de las comunidades autónomas).
- Programas (obligatorio y cerrado en los que se establecen en el anexo I de la orden, sin perjuicio de que pueda resultar abierto para los restantes).
- Subprogramas (potestativo y abierto).

Este código tiene carácter cerrado y obligatorio en los niveles de áreas de gasto y políticas de gasto (es decir, solo pueden utilizarse los códigos incluidos en la orden). Por lo que se refiere a los grupos de programas, el código es obligatorio y abierto en todo aquello que no figure en la orden, mientras que para el programa y subprograma se considera abierto, y pueden crearse por cada entidad local cuantos epígrafes de estos niveles estime necesarios de acuerdo con sus necesidades.

El anexo I de la Orden de 3 de diciembre de 2008 recoge el código de la clasificación por programas, y establece las siguientes áreas de gasto:

- **Área de gasto 1.** Servicios públicos básicos. Comprende todos aquellos gastos originados por los servicios públicos básicos que, con carácter obligatorio, deben prestar los municipios, por sí o asociados, con arreglo al artículo 26.1 de la LRBRL, o en su caso, las provincias, con arreglo al artículo 31.2 de la misma ley, atendiendo a su función de cooperación y asistencia a los municipios.
A estos efectos se incluyen cuatro políticas de gasto básicas: seguridad y movilidad ciudadana, vivienda y urbanismo, bienestar comunitario y medioambiente.
- **Área de gasto 2.** Actuaciones de protección y promoción social. Se incluyen en esta área todos aquellos gastos y transferencias que constituyen el régimen de previsión; pensiones de funcionarios, atenciones de carácter benéfico-asistencial; atenciones a grupos con necesidades especiales, como jóvenes, mayores, minusválidos físicos y tercera edad; medidas de fomento del empleo.
- **Área de gasto 3.** Producción de bienes públicos de carácter preferente. Comprende todos los gastos que realice la entidad local en relación con la sanidad, la educación, la cultura, el ocio y tiempo libre, el deporte, y en general, todos aquellos tendentes a la elevación o mejora de la calidad de vida.
- **Área de gasto 4.** Actuaciones de carácter económico. Se integran en esta área los gastos de actividades, servicios y transferencias que tienden a desarrollar el potencial de los distintos sectores de la actividad económica. Se incluirán también los gastos en infraestructuras básicas y de transportes; infraestructuras agrarias, comunicaciones; investigación, desarrollo e innovación.
- **Área de gasto 5.** Se deja abierta.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		24



- **Área de gasto 6.** Se deja abierta.
- **Área de gasto 7.** Se deja abierta.
- **Área de gasto 8.** Se deja abierta.
- **Área de gasto 9.** Actuaciones de carácter general. Se incluyen en esta área los gastos relativos a actividades que afecten, con carácter general, a la entidad local, y que consistan en el ejercicio de funciones de gobierno o de apoyo administrativo y de soporte lógico y técnico a toda la organización.

Recogerá los gastos generales de la entidad que no puedan ser imputados ni aplicados directamente a otra área de las previstas en esta clasificación por programas.

Se incluirán en esta área las transferencias de carácter general que no puedan ser aplicadas a ningún otro epígrafe de esta clasificación por programas, ya que en caso contrario se imputarán en la política de gasto específica que corresponda.

Recoge cuatro políticas de gasto: órganos de gobierno, servicios de carácter general, administración financiera y tributaria y transferencias a otras Administraciones públicas.

- **Área de gasto 0.** Deuda pública. Comprende los gastos de intereses y amortización de la deuda pública y demás operaciones financieras de naturaleza análoga, con exclusión de los gastos que ocasione la formalización de las mismas.

Se imputarán a esta área los gastos destinados a atender la carga financiera de la entidad local, amortización e intereses, derivados de las operaciones de crédito contratadas. Los gastos de formalización de los correspondientes contratos se llevarán a la política de gasto 93, grupo de programas 934.

El anexo II de la orden recoge una tabla de equivalencias de la clasificación por programas recogida en esta orden ministerial en relación con la clasificación funcional aprobada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de septiembre de 1989.

3.3. LA CLASIFICACIÓN ECONÓMICA

Se establece tanto para los gastos como para los ingresos y tiene en cuenta la naturaleza económica de la operación, es decir, «en qué» se gasta o «de qué» se obtiene el ingreso.

El artículo 5 de la orden dispone:

«1. La clasificación económica del gasto agrupará los créditos por capítulos separando las operaciones corrientes, las de capital y las financieras.

2. Atendiendo a su naturaleza económica, los capítulos se desglosarán en artículos, y estos, a su vez, en conceptos, que se podrán subdividir en subconceptos.

3. Los créditos se clasificarán de acuerdo con la estructura que, por capítulos, artículos, conceptos y subconceptos, se detalla en el anexo III de la presente orden.

4. La estructura por conceptos y subconceptos es abierta, por lo que podrán crearse los que se consideren necesarios cuando no figuren en la estructura que esta orden establece.

5. Los subconceptos podrán desarrollarse en partidas, cuya estructura es igualmente abierta».

De esta definición se desprende que la clasificación económica busca reflejar la naturaleza del gasto, con independencia del órgano que lo realice y de la finalidad prevista. Por ello, la ley comienza distinguiendo entre gastos corrientes (derivados del normal funcionamiento de los servicios) y de capital (o gastos de inversión que suponen variaciones en la estructura del patrimonio de la entidad): en ambos, los gastos se clasifican en diversos capítulos (primer nivel, identificados por una cifra), y a su vez se subdividen en artículos (segundo nivel, dos cifras) y conceptos (tercer nivel, tres cifras).

Estos tres niveles de clasificación son obligatorios, es decir, el detalle de la partida debe presentarse, como mínimo, a nivel de concepto (salvo para entidades con menos de 5.000 habitantes, en que bastará la clasificación a nivel de «artículo»), y pueden completarse, de forma optativa, con una nueva división en subconceptos (cinco cifras, ya que el subconcepto se representa con dos dígitos más, que se añaden a los tres que expresan el concepto) y partidas (no se fija en la orden criterio para su identificación).

En conclusión, los niveles de clasificación económica también son cinco:

- Capítulo (obligatorio y cerrado).
- Artículo (obligatorio y cerrado).
- Concepto (obligatorio y abierto).
- Subconcepto (potestativo y abierto).
- Partida (potestativo y abierto).

Para la clasificación económica de los gastos, el código tiene carácter cerrado y obligatorio en sus niveles de capítulo y artículo (solo podrán utilizarse los que figuran en la orden). Por lo que respecta al concepto, es obligatorio pero abierto en todo aquello que no figure en la orden. El código correspondiente a los subconceptos y partidas es potestativo y abierto, y pueden crearse por la entidad cuantos epígrafes estime necesarios para sus necesidades.

El anexo III de la orden recoge el código de la clasificación económica de los gastos y distingue las operaciones corrientes y las de capital en los siguientes capítulos:

A) Operaciones corrientes

Capítulo 1, «Gastos de personal». Se aplicarán a este capítulo los siguientes gastos:

- Todo tipo de retribuciones fijas y variables e indemnizaciones, en dinero y en especie, a satisfacer por las entidades locales y por sus organismos.
- Cotizaciones obligatorias de las entidades locales y de sus organismos autónomos a los distintos regímenes de Seguridad Social del personal a su servicio.
- Prestaciones sociales, que comprenden toda clase de pensiones y las remuneraciones a conceder en razón de las cargas familiares.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		26



- Gastos de naturaleza social realizados, en cumplimiento de acuerdos y disposiciones vigentes, por las entidades locales y sus organismos autónomos para su personal.

Capítulo 2, «Gastos en bienes corrientes y servicios». Comprende los gastos en bienes y servicios necesarios para el ejercicio de las actividades de las entidades locales y sus organismos autónomos que no produzcan un incremento del capital o del patrimonio público y reúnan alguna de las características de ser bienes fungibles, tener una duración inferior al ejercicio presupuestario, no ser susceptibles de inventario y previsiblemente reiterativos (arrendamientos, reparaciones, material, suministro, etc.).

Además, se aplicarán a este capítulo los gastos de carácter inmaterial que puedan tener carácter reiterativo, no sean susceptibles de amortización y no estén directamente relacionados con la realización de las inversiones.

Capítulo 3, «Gastos financieros». Este capítulo comprende los intereses, incluidos los implícitos, y demás gastos derivados de todo tipo de operaciones financieras y de deudas contraídas o asumidas por la entidad local o sus organismos autónomos, así como los gastos de emisión o formalización, modificación y cancelación de las mismas, diferencias de cambio y otros rendimientos implícitos.

Por primera vez, se recoge expresamente en la orden un concepto específico, el concepto 358, «Intereses por operaciones de arrendamiento financiero (*leasing*)», para recoger el importe de los intereses incluidos en las cuotas fijadas en los contratos de arrendamiento financiero correspondientes al ejercicio presupuestario, añadiendo que se presume la naturaleza financiera de la operación cuando concurra alguna de estas condiciones:

- Que el precio de la opción de compra o valor residual sea inferior al valor que tendrá el bien objeto del contrato de *leasing*, al término de este.
- Que el plazo del contrato y la vida útil estimada del bien objeto del contrato de *leasing* sean equivalentes, o el valor actualizado de las cuotas, utilizando un tipo de interés de mercado, sea similar al precio de adquisición al contado del inmovilizado.

En el caso de que no concurra ninguna de estas condiciones, se trataría de una operación de *leasing* operativo o de arrendamiento puro, y, por lo tanto, se incluiría en el concepto que proceda, según la naturaleza del bien, del artículo 20, «Arrendamientos».

Capítulo 4, «Transferencias corrientes». Comprende los créditos para aportaciones de la entidad local o de sus organismos autónomos, sin contrapartida directa de los agentes perceptores, y con destino a financiar operaciones corrientes. Se incluyen también las «subvenciones en especie» de carácter corriente, referidas a bienes o servicios que adquieran la entidad local o sus organismos autónomos para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida.

Se imputará atendiendo a su destinatario.

Por subconceptos se podrán distinguir las transferencias de acuerdo con la Administración pública o con el ente destinatario de las mismas.

Capítulo 5, «Fondo de contingencia». Se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio (exigencia aplicable solo a las entidades locales del ámbito subjetivo de los artículos 111 y 135 del TRLRHL, conforme a lo establecido en el artículo 31 de la LOEPSF, si bien las entidades locales no incluidas en aquel ámbito subjetivo aplicarán este mismo criterio en el caso de que aprueben la dotación de un fondo de contingencia con la misma finalidad citada). Esta dotación no permite ejecutar gastos directamente imputables al único concepto presupuestario que contiene, sino que el crédito asignado podrá transferirse a la aplicación donde resulte necesario realizar el gasto no discrecional (por ejemplo, la ejecución de una sentencia, actuaciones en caso de catástrofe, etc.).

B) Operaciones de capital

Capítulo 6, «Inversiones reales». Este capítulo comprende los gastos en los que incurran o prevean incurrir las entidades locales o sus organismos autónomos destinados a la creación de infraestructuras y a la creación o adquisición de bienes de naturaleza inventariable, necesarios para el funcionamiento de los servicios y aquellos otros gastos que tengan carácter amortizable.

Serán imputables a los créditos de este capítulo los gastos originados por la adquisición de bienes a que se refiere el párrafo anterior que reúnan alguna de las siguientes características:

- Que no sean bienes fungibles.
- Que tengan una duración previsiblemente superior al ejercicio presupuestario.
- Que sean susceptibles de inclusión en inventario.
- Ser gastos que previsiblemente no sean reiterativos.

En general serán imputables a este capítulo los gastos previstos en los anexos de inversiones reales que se unan a los presupuestos de la entidad local.

Este capítulo recoge también los gastos en inversiones de carácter inmaterial, entendiendo por tales los realizados en un ejercicio, no materializados en activos, susceptibles de producir sus efectos en varios ejercicios futuros, campañas de promoción de turismo, ferias, exposiciones, estudios y trabajos técnicos, investigación y similares, así como aquellas inversiones en activos inmovilizados intangibles, tales como concesiones administrativas, propiedad industrial, obtención de patentes, marcas, propiedad intelectual o cualesquiera otros de esta naturaleza.

Se recoge en este capítulo, concepto 648, el importe de las cuotas fijadas en los contratos de arrendamiento financiero cuando se vaya a ejercitar la opción de compra, correspondiente a la recuperación del coste del bien y al ejercicio presupuestario. El resto, es decir, los intereses, se aplicará al concepto 358, «Intereses por operaciones de arrendamiento financiero, *leasing*».

Se presume que existe voluntad de ejercitar la opción de compra cuando concurra alguna de las condiciones especificadas en el concepto 358.

Igualmente, se recoge en este capítulo, concepto 650, el conjunto de gastos efectivos relacionados con una obra o un proyecto que, una vez finalizados deban ser transferidos a otros entes públicos, con independencia de que estos participen o no en su financiación.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		28



Capítulo 7, «Transferencias de capital». Comprende los créditos para aportaciones por parte de la entidad local o sus organismos autónomos, sin contrapartida directa de los agentes beneficiarios y con destino a financiar operaciones de capital.

Se incluyen también las «subvenciones en especie» de capital, referidas a bienes que adquiera la entidad local o sus organismos autónomos para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida; debe imputarse al artículo que corresponda según su destinatario.

En el artículo o concepto que corresponda, atendiendo al beneficiario de las transferencias, se incluirán las aportaciones de capital no incluidas en el artículo 87 de la clasificación económica de gastos, es decir, las que se deriven de la participación en la propiedad de otras entidades públicas, siempre que las entidades locales y sus organismos autónomos no reciban activos financieros de valor igual que el pago que realicen y no existan expectativas de recuperación de las aportaciones.

Por subconceptos se podrán distinguir las transferencias de acuerdo con el ente beneficiario.

C) Operaciones financieras

Los Capítulos 8 y 9 reflejan las transacciones de débitos y créditos correspondientes a operaciones financieras tanto a corto (de plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año), y ponen de manifiesto las variaciones netas de activos financieros (diferencia entre los Capítulos 8 de gastos e ingresos) y las variaciones netas de pasivos financieros (diferencia entre los Capítulos 9 de ingresos y gastos).

Capítulo 8, «Activos financieros». Este capítulo recoge el gasto que realizan las entidades locales y sus organismos autónomos en la adquisición de activos financieros, cualquiera que sea la forma de instrumentación y su vencimiento.

Los anticipos de sueldos y salarios y demás préstamos al personal se recogerán en los conceptos 830, «Préstamos a corto plazo. Desarrollo por sectores», y 831, «Préstamos a largo plazo. Desarrollo por sectores», y se puede, en su caso, crear un subconcepto específico.

Igualmente, este capítulo es el destinado para recoger la constitución de depósitos y fianzas que les sean exigidas a las entidades locales (siempre que sean objeto de tratamiento presupuestario).

Capítulo 9, «Pasivos financieros». Este capítulo recoge el gasto que realizan las entidades locales y sus organismos autónomos destinado a la amortización de deudas, tanto en euros como en moneda distinta, cualquiera que sea la forma en que se hubieran instrumentado y con independencia de que el vencimiento sea a largo (por plazo superior a un año) o a corto plazo (no superior a un año). Se recogerá por su valor efectivo, y se aplicarán los rendimientos implícitos al Capítulo 3.

Asimismo, este capítulo es el destinado para recoger las provisiones para la devolución de los depósitos y fianzas que se hubieran constituido a favor de la entidad local y de sus organismos autónomos (siempre que hayan sido objeto de tratamiento presupuestario).

Para la clasificación económica de las previsiones de ingresos, el artículo 9 de la orden prevé:

«1. Las previsiones incluidas en los estados de ingresos del presupuesto de la entidad local se clasificarán separando las operaciones corrientes, las de capital y las financieras, de acuerdo con la estructura que por capítulos, artículos, conceptos y subconceptos se detalla en el anexo IV de la presente orden.

2. La estructura por conceptos y subconceptos es abierta, por lo que podrán crearse los que se consideren necesarios cuando no figuren en la estructura que esta orden establece».

Las previsiones de ingresos son susceptibles de una clasificación en cuatro niveles:

- Capítulo (obligatorio y cerrado).
- Artículo (obligatorio y cerrado).
- Concepto (obligatorio y abierto).
- Subconcepto (potestativo y abierto).

Al igual que en materia de gastos, la entidad puede adoptar también la clasificación orgánica.

El anexo IV recoge el código de la clasificación económica de los ingresos, con los siguientes capítulos:

D) Operaciones corrientes

Capítulo 1, «Impuestos directos». En este capítulo se incluirán los recursos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de renta.

Recoge los ingresos derivados de los siguientes impuestos: bienes inmuebles, actividades económicas, vehículos de tracción mecánica e incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; de los recargos sobre impuestos directos de otros entes públicos, y otros impuestos directos extinguidos.

También se incluirán los derivados de la cesión del impuesto sobre la renta de las personas físicas a favor de las entidades locales, cuando la LRHL establezca dicho recurso.

Capítulo 2, «Impuestos indirectos». Ingresos obtenidos por el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, recargos sobre impuestos indirectos de otros entes públicos e impuestos indirectos extinguidos.

También recoge los ingresos que resulten de la cesión del impuesto sobre el valor añadido a favor de las entidades locales cuando la LRHL establezca dicho recurso.

Igualmente, recoge los ingresos que se puedan derivar de la cesión de los impuestos especiales sobre fabricación y consumos específicos, cuando la LRHL establezca dicho recurso.

Capítulo 3, «Tasas y otros ingresos». Comprende los ingresos obtenidos por tasas (ya sea por prestación de servicios públicos, por la realización de actividades o por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local), contribuciones especiales, precios públicos, venta de bienes que no sean inmovilizado, multas, recargos, intereses de demora, etc.

Se recogen, como reintegros de operaciones corrientes, los ingresos realizados en la tesorería de la entidad local o de sus organismos autónomos, originados por reintegros de ejercicios cerrados (aquellos producidos en ejercicio distinto a aquel en el que se reconoció la obligación), por operaciones corrientes. Por el contrario, los reintegros del presupuesto corriente se imputarán al propio presupuesto de gastos con cargo al que se hubiesen reconocido las respectivas obligaciones, minorando el importe de estas, así como el de los pagos correspondientes.

Se recogerán en este capítulo, igualmente, los ingresos derivados de actuaciones de urbanización: canon de urbanización (aportaciones exigidas a través de una norma con rango de ley de las Administraciones públicas competentes a los peticionarios de licencias o propietarios de los terrenos para implantar infraestructuras complementarias a la urbanización que se desarrolle) y cuotas de urbanización (aportaciones exigidas por la entidad local a los propietarios de los terrenos para urbanizar al objeto de financiar los gastos de urbanización tales como abastecimiento de agua, alcantarillado, alumbrado público, pavimentado de vías, encintado de aceras, etc.).

En este capítulo deben recogerse también los ingresos por aprovechamiento urbanístico, principalmente los derivados de la sustitución en metálico de los aprovechamientos urbanísticos correspondientes a la entidad local.

Se recogerán finalmente los ingresos correspondientes a indemnizaciones derivadas de contratos de seguros de no vida.

Capítulo 4, «Transferencias corrientes». Ingresos de naturaleza no tributaria, percibidos por las entidades locales sin contraprestación y destinados a financiar operaciones corrientes. Por conceptos y subconceptos, se diferenciarán las transferencias en función de los agentes que las conceden. Asimismo, se diferenciarán las que tengan carácter finalista.

En este capítulo se incluirán las transferencias a favor de las entidades locales correspondientes a la participación en tributos del Estado de las entidades excluidas del modelo de cesión de impuestos estatales y las transferencias correspondientes a la participación en el fondo complementario de financiación establecido por la LRHL a favor de las entidades locales incluidas en el citado modelo de cesión.

Asimismo, se recogerán los importes reconocidos por el Estado a favor de las entidades locales en concepto de compensación por beneficios fiscales en tributos locales concedidos por normas estatales con rango de ley.

Capítulo 5, «Ingresos patrimoniales». Recoge los ingresos de naturaleza no tributaria procedentes de rentas de la propiedad o del patrimonio de las entidades locales y sus organismos autónomos, así como los derivados de actividades realizadas en régimen de derecho privado; entre otros, los intereses de anticipos y préstamos, los intereses que devenguen los depósitos

monetarios en bancos y cajas de ahorro efectuados por las entidades locales, los beneficios obtenidos por la enajenación de títulos y valores que integran las inversiones financieras y las diferencias positivas de cambio.

Se incluirán tanto los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades y entidades dependientes de la entidad local como los correspondientes a sociedades y entidades en las que la entidad local sea un mero partícipe. A tales efectos, se entenderá que la sociedad depende de la entidad local cuando la entidad local o sus entes dependientes participen en su capital social de forma mayoritaria, dispongan de derechos de voto mayoritarios en la sociedad, tengan derecho a nombrar o a destituir a la mayoría de los miembros de los órganos de gobierno de la sociedad, o cuando el administrador único o alguno de los miembros del consejo de administración de la sociedad hayan sido designados en su calidad de miembros o consejeros por la entidad local o sus entes dependientes.

Se incluirán en este capítulo los ingresos obtenidos de derechos de investigación o explotación otorgados por las entidades locales y, en general, los derivados de todo tipo de concesiones y aprovechamientos especiales que estas puedan percibir, entre otros, el canon que corresponda percibir de los concesionarios a los que la entidad local confíe la gestión de un servicio público, conservando su titularidad.

También se incluirá el derecho económico o el ingreso de la contraprestación a favor de la entidad local por la cesión de terrenos de su propiedad para su uso, con fines edificatorios, por el superficiario durante el tiempo que se establezca por los planes o convenios correspondientes, revirtiendo a la entidad local dichos terrenos y edificaciones cuando se produzca la extinción del derecho.

E) Operaciones de capital

Capítulo 6, «Enajenación de inversiones reales». Ingresos provenientes de transacciones con salida o entrega de bienes de capital propiedad de las entidades locales o de sus organismos autónomos, tales como venta de terrenos, edificios, patrimonio municipal del suelo, etc.

Se incluyen en este capítulo también los ingresos realizados en la tesorería de la entidad local o de sus organismos autónomos, originados por reintegros de ejercicios cerrados (aquellos producidos en ejercicio distinto a aquel en el que se reconoció la obligación) por operaciones de los Capítulos 6 y 7. Los reintegros del presupuesto corriente se imputarán al propio presupuesto de gastos con cargo al que se hubiesen reconocido las respectivas obligaciones, minorando el importe de estas, así como el de los pagos correspondientes.

Capítulo 7, «Transferencias de capital». Ingresos de naturaleza no tributaria, percibidos por las entidades locales sin contraprestación, destinados a financiar operaciones de capital. Por conceptos, se diferenciarán las transferencias en función de los agentes que las conceden. Asimismo, se diferenciarán las que tengan carácter finalista.

Dentro de este concepto, se distinguirán, mediante un subconcepto, las subvenciones que perciban las entidades locales de la Administración general de la comunidad autónoma y que estén afectadas a la amortización de préstamos y otras operaciones financieras a corto o a largo plazo concertadas por aquellas entidades.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		32



F) Operaciones financieras

Las operaciones financieras tanto a corto (por plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año) se recogen en los Capítulos 8, «Activos financieros», y 9, «Pasivos financieros».

Capítulo 8, «Activos financieros». Este capítulo recoge el ingreso que obtienen las entidades locales y sus organismos autónomos por la enajenación de activos financieros, tanto del interior como del exterior, cualquiera que sea la forma de instrumentación y su vencimiento.

Los reintegros de anticipos de sueldos y salarios y demás préstamos al personal se recogerán en los conceptos 830, «Préstamos a corto plazo. Desarrollo por sectores», y 831, «Préstamos a largo plazo. Desarrollo por sectores».

Igualmente, este capítulo debe recoger la devolución de depósitos y fianzas constituidos por las entidades locales, siempre que hayan sido objeto de tratamiento presupuestario.

El artículo 87, «Remanente de tesorería», recogerá, a lo largo del ejercicio, las aplicaciones a presupuesto del remanente de tesorería que se utilice como medio de financiación de modificaciones de crédito, y diferenciará por subconceptos la parte destinada a gastos con financiación afectada de la destinada a gastos generales.

Capítulo 9, «Pasivos financieros». Recoge la financiación de las entidades locales y sus organismos autónomos procedente de la emisión de deuda pública y de préstamos recibidos, cualquiera que sea la moneda en la que estén nominados, su naturaleza y plazo de reembolso.

Las operaciones financieras citadas se incluyen por su importe efectivo, minorado, en su caso, por las diferencias negativas que se aplican al concepto 399 de ingresos.

Además, se imputarán los depósitos y fianzas ingresados en metálico en las cajas de las entidades locales o sus organismos autónomos, cuando hayan sido objeto de tratamiento presupuestario.

3.4. APLICACIÓN PRESUPUESTARIA

En el estado de gastos, la aplicación presupuestaria vendrá definida, al menos, por la conjunción de las clasificaciones por programas y económica, a nivel de grupos de programas o programa y concepto o subconcepto, respectivamente. En el caso de que la entidad local opte por utilizar la clasificación orgánica, la aplicación presupuestaria vendrá definida por la conjunción de las clasificaciones orgánica, por programas y económica (la denominación de «aplicación presupuestaria» ha sido introducida por la nueva Orden EHAC/3565/2008, de 3 de diciembre, con la finalidad de sustituir la antigua denominación de «partida presupuestaria», que sigue recogida en otros textos legales como el TRLRHL y el RD 500/1990, con la finalidad de evitar posibles confusiones con la «partida» con el nivel de desagregación del subconcepto económico y mantener también una definición homogénea con la LGP).

Desde la modificación del artículo 167 del TRLRHL realizada por la Ley 8/2013, de 26 de junio, ha quedado derogada la posibilidad de la estructura simplificada que podían aplicar las entidades locales con población inferior a 5.000 habitantes.

A continuación se recogen algunos ejemplos de aplicaciones presupuestarias:

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

UNIDAD 2

33

EJEMPLO 3

Aplicación presupuestaria y crédito correspondiente al sueldo del interventor:

931.120 crédito 40.000 euros

931 (Clasificación por programas: área de gasto 9, «Actuaciones de carácter general», política de gasto 93, «Administración financiera y tributaria», grupo de programa 931, «Política económica y fiscal»).

120 (Clasificación económica: Capítulo 1, «Gastos de personal», artículo 12, «Funcionarios», concepto 120, «Retribuciones básicas»).

EJEMPLO 4

El ayuntamiento solicita un préstamo a largo plazo a una entidad bancaria y lo devuelve los años siguientes:

En el estado de ingresos: 912.

912 (Clasificación económica: Capítulo 9, «Pasivos financieros», artículo 91, «Préstamos recibidos en euros», concepto 912, «Préstamos recibidos a largo plazo de entes fuera del sector público»).

En el estado de gastos:

- Por el pago de los intereses: 011.310.

011 (Clasificación funcional: grupo de función 0, «Deuda pública», política de gasto 01, «Deuda pública», grupo de programas 011, «Deuda pública»).

310 (Clasificación económica: Capítulo 3, «Gastos financieros», artículo 31, «De préstamos y otras operaciones financieras en euros», concepto 310, «Intereses»).

- Por la amortización del principal: 011.913.

011 (Clasificación funcional: grupo de función 0, «Deuda pública», función 01, «Deuda pública», subfunción 011, «Deuda pública»).

913 (Clasificación económica: Capítulo 9, «Pasivos financieros», artículo 91, «Amortización de préstamos en euros», concepto 913, «Amortización de préstamos a largo plazo de entes fuera del sector público»).

EJEMPLO 5

Clasificación de gastos por programas y económica:

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		34



P.º GRAL. MARTÍNEZ CAMPOS, 5 y PONZANO, 15. 28010 MADRID • GRAN DE GRÀCIA, 171. 08012 BARCELONA • ALBORAYA, 23. 46010 VALENCIA

.../...		
• Reparación del coche de bomberos	135	(protección civil)
	214	(reparación elementos transporte)
• Energía eléctrica del taller de empleo	241	(fomento empleo)
	221.00	(energía eléctrica)
• Pagos a empresas de desinfección	311	(acciones públicas: salud)
	227	(trabajos realizados empresas)
• Compra de un coche para la policía local	132	(seguridad y orden público)
	624	(inversión elementos transporte)
• Compra de una ambulancia	312	(hospitales...)
	624	(inversión elementos transporte)
• Arreglo de parques y jardines	171	(parques y jardines)
	210	(reparación bienes naturales)
• Pagos a una empresa concesionaria para la recogida de basuras	1621	(recogida residuos)
	227	(trabajos realizados empresas)
• Premios maratón popular	341	(promoción deporte)
	480	(subvenciones a familias...)
• Adquisición de una estantería para la biblioteca	332	(bibliotecas)
	625	(mobiliario)
• Gastos en corridas de toros en fiestas	338	(festejos populares)
	226.09	(actividades culturales)
• Gastos de asfaltado de las calles	1532	(vías públicas)
(Nota: si son reparaciones del asfaltado, 210, «Reparación de infraestructuras»; si es un asfaltado que pueda considerarse inversión, 619, «Inversión en infraestructuras»)		
• Edición de una guía con industrias del municipio ..	422	(industria)
	220.01	(prensa, revistas, libros)

4. LA FORMACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO

4.1. EL MARCO LEGAL DE LA FORMACIÓN, APROBACIÓN E IMPUGNACIÓN

El procedimiento de formación y aprobación se regula en el TRLRHL, artículos 168 y siguientes, y en los artículos 18 y siguientes del Real Decreto 500/1990:

A) Formación (arts. 168 del TRLRHL y 18.1 del RD 500/1990)

El presupuesto de la entidad local será formado por su presidente y al mismo habrá de unirse, para su elevación al pleno, la siguiente documentación:

- Una memoria suscrita por el presidente, explicativa de su contenido, y de las principales modificaciones que presenta en relación con el presupuesto en vigor.

(En la memoria pueden incluirse también otros aspectos relativos a la situación económico-financiera de la entidad, objetivos que se pretenden conseguir, etc.).

- La liquidación del presupuesto del ejercicio anterior y un avance de la del corriente, referida al menos a seis meses del mismo, suscritos una y otro por el interventor, y confeccionados conforme dispone la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (en adelante, ICAL).

(La finalidad de este documento es permitir la congruencia entre las consignaciones del presupuesto que se prepara y los volúmenes de gastos e ingresos resultantes de la última liquidación).

- El anexo de personal de la entidad local en que se relacionen y valoren los puestos de trabajo existentes en la misma, de forma que se dé la oportuna correlación con los créditos para personal incluidos en el presupuesto.
- Anexo de las inversiones a realizar en el ejercicio, suscrito por el presidente y debidamente codificado.
- Un informe económico-financiero en el que se expongan las bases utilizadas para la evaluación de los ingresos y de las operaciones de crédito previstas, la suficiencia de los créditos para atender el cumplimiento de las obligaciones exigibles y los gastos de funcionamiento de los servicios y, en consecuencia, la efectiva nivelación del presupuesto.

En relación con las operaciones de crédito, se incluirá en el informe, además de su importe, el detalle de las características y condiciones financieras de todo orden en que se prevean concertar, y se hará una especial referencia a la carga financiera que pese sobre la entidad antes y después de su formalización.

El presupuesto de cada uno de los organismos autónomos integrantes del general, propuesto inicialmente por el órgano competente de los mismos, será remitido a la entidad local de la que dependan antes del 15 de septiembre de cada año, acompañado de la documentación detallada en el apartado anterior.

Las sociedades mercantiles, cuyo capital pertenezca íntegra o mayoritariamente a la entidad local, remitirán a esta, antes del día 15 de septiembre de cada año, sus previsiones de gastos e ingresos, así como los programas anuales de actuación, inversiones y financiación para el ejercicio siguiente.

Sobre la base de los presupuestos y estados de previsión a que se refieren los apartados anteriores, el presidente de la entidad formará el presupuesto general y lo remitirá, informado por la IGAE y con los anexos y documentación complementaria, al pleno de la corporación antes del día 15 de octubre para su aprobación inicial, enmienda o devolución.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		36



La remisión a la IGAE se efectuará de forma que el presupuesto, con todos los anexos y documentación complementaria, pueda ser objeto de estudio durante un plazo no inferior a 10 días e informado antes del 10 de octubre.

En los municipios de gran población, incluidos en el ámbito de aplicación del Título X de la LRBRL, el proyecto de presupuesto ha de ser aprobado previamente por la junta de Gobierno local antes de pasar a la aprobación inicial del pleno de la entidad (art. 127.1 de la LRBRL).

B) Aprobación inicial (art. 18.5 del RD 500/1990)

El acuerdo de aprobación, que será único, deberá detallar los presupuestos que integran el presupuesto general, y no puede aprobarse ninguno de ellos separadamente, salvo en el caso de los correspondientes a organismos de nueva creación. Dicho acuerdo se adopta por mayoría simple del pleno de la corporación.

C) Exposición pública y aprobación definitiva (art. 20.1 del RD 500/1990)

El presupuesto inicialmente aprobado debe exponerse al público durante el plazo de 15 días, a efectos de conocimiento por los interesados y eventuales reclamaciones a su contenido. Para ello, el acto de aprobación provisional del presupuesto general, que señala el lugar y fecha inicial del cómputo del plazo de exposición al público, se anunciará en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial y simultáneamente se pondrá a disposición del público la correspondiente documentación por un plazo de 15 días hábiles, durante los cuales los interesados podrán examinarlo y presentar reclamaciones ante el pleno. El presupuesto se considerará definitivamente aprobado si durante el citado periodo no se hubiesen presentado reclamaciones; en caso contrario, el pleno dispondrá de un plazo de un mes para resolverlas.

Este último plazo se entenderá contado a partir del día siguiente a la finalización de la exposición al público, y las reclamaciones se considerarán denegadas, en cualquier caso, si no se resolviesen en el acto de aprobación definitiva.

La aprobación definitiva del presupuesto general por el pleno de la corporación habrá de realizarse antes del día 31 de diciembre del año anterior al del ejercicio en que deba aplicarse (arts. 169.2 del TRLRHL y 20.2 del RD 500/1990).

D) Publicación y entrada en vigor (arts. 169.3 del TRLRHL y 20.3 del RD 500/1990)

El presupuesto general, definitivamente aprobado con o sin modificaciones sobre el inicial, será insertado en el boletín oficial de la corporación, si lo tuviera, y resumido por capítulos de cada uno de los presupuestos que lo integran, en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial.

Del presupuesto general definitivamente aprobado se remitirá copia a la correspondiente comunidad autónoma y a la dependencia del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que este determine. La remisión se realizará simultáneamente al envío del boletín oficial anterior.

El presupuesto entrará en vigor en el ejercicio correspondiente, una vez publicado en la forma prevista. No obstante, aunque el presupuesto no pueda entrar en vigor en tanto no haya tenido lugar su aprobación y publicación, si por cualquier causa se hubieran incumplido los plazos señalados en el TRLRHL y el Real Decreto 500/1990, y la entidad local funcionara con el presupuesto prorrogado del ejercicio anterior, el nuevo presupuesto definitivamente aprobado y publicado en la fecha que sea entrará en vigor con efectos el 1 de enero del ejercicio en que deba aplicarse y los créditos incluidos en él tendrán la consideración de créditos iniciales.

Una copia del presupuesto, de su documentación complementaria y de sus modificaciones deberá hallarse a disposición del público, a efectos informativos, desde su aprobación definitiva hasta la finalización del ejercicio.

E) Impugnación del presupuesto (arts. 169 y 170 del TRLRHL y 23 del RD 500/1990)

Como se ha visto antes, el acto de aprobación inicial del presupuesto es susceptible de reclamaciones ante el pleno. Posteriormente, una vez haya sido aprobado con carácter definitivo, también puede ser impugnado, pero ahora ya ante los tribunales; en concreto, ante la jurisdicción contencioso-administrativa. En ambos casos, tanto las causas como los sujetos que pueden impugnar el presupuesto se encuentran tasados por la ley:

- **Reclamaciones contra la aprobación inicial del presupuesto.** Según el artículo 170.1 del TRLRHL, tienen la consideración de interesados y, por tanto, son sujetos legitimados para interponer reclamaciones ante el pleno:
 - Los habitantes en el territorio de la respectiva entidad local.
 - Los que resulten directamente afectados, aunque no habiten en dicho territorio.
 - Los colegios oficiales, cámaras oficiales, sindicatos, asociaciones y demás entidades legalmente constituidas para velar por intereses profesionales o económicos y vecinales, cuando actúen en defensa de los que les son propios.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 170 del TRLRHL añade que únicamente podrán entablarse reclamaciones contra el presupuesto:

- Por no haberse ajustado su elaboración y aprobación a los trámites establecidos en esta ley.
- Por omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigibles a la entidad local, en virtud de precepto legal o de cualquier otro título legítimo.
- Por ser de «manifiesta insuficiencia» los ingresos con relación a los gastos presupuestados o bien de estos respecto a las necesidades para las que esté previsto.

Si algún interesado ha interpuesto reclamaciones, el pleno dispondrá de un plazo de un mes para resolverlas, contado a partir del día siguiente a la finalización de la exposición al público. En este caso, el presupuesto debe ser aprobado definitivamente, resolviendo las reclamaciones, para lo cual se requiere un nuevo acuerdo

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		38



plenario, también por mayoría simple. Si las reclamaciones no son resueltas en el acto de aprobación definitiva, se considerarán denegadas.

Por su parte, la disposición adicional decimosexta de la LRBRL dispone que, excepcionalmente, cuando el pleno de la corporación local no alcanzara, en una primera votación, la mayoría necesaria para la adopción de acuerdos prevista en esta ley, la junta de Gobierno local tendrá competencia para aprobar el presupuesto del ejercicio inmediato siguiente, siempre que previamente exista un presupuesto prorrogado.

- **Recurso contencioso-administrativo.** El artículo 171 del TRLRHL dispone que «contra la aprobación definitiva» del presupuesto podrá interponerse directamente recurso contencioso-administrativo, en la forma y plazo que establezcan las normas de dicha jurisdicción.

El plazo para la interposición del recurso es de dos meses, a contar desde el día siguiente a la publicación del presupuesto en el boletín oficial de la provincia o de la comunidad autónoma uniprovincial.

Son sujetos legitimados para interponer recurso contencioso-administrativo:

- La Administración del Estado y de la comunidad autónoma.
- Los miembros de la corporación que hubieren votado en contra del acuerdo aprobatorio del presupuesto (art. 63 de la LRBRL).
- Quienes presentaron sugerencias o reclamaciones contra el acuerdo de aprobación inicial y les fueron rechazadas, total o parcialmente. Así resulta del artículo 113 de la LRBRL: «Contra los actos que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las corporaciones locales en materia de presupuestos, imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer directamente el recurso contencioso-administrativo».
- La doctrina considera que el acto de aprobación definitiva puede ser recurrido directamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque no se haya planteado reclamación ante el pleno contra el acto de aprobación inicial.

4.2. LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO. EL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE DÉFICIT

Para la elaboración del documento presupuestario pueden utilizarse diversas fórmulas: la técnica incrementalista, el presupuesto por programas y el presupuesto con base cero. Las dos últimas todavía no se hallan implantadas en la Administración local, que viene utilizando la técnica incrementalista.

Dado que la elaboración del presupuesto es una competencia del alcalde o presidente de la corporación, una oficina dependiente del presidente (la Oficina Presupuestaria) o bien la concejalía de Hacienda deberán solicitar a todas las unidades las estimaciones de los gastos que van a llevar a cabo y considerar los diferentes ingresos:

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		39

- Para la confección de los **estados de ingresos** (que son meras previsiones) se tomarán como referencia los realizados en ejercicios anteriores y sus posibles incrementos como consecuencia de elevación de valores catastrales previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, LPGE), modificación de ordenanzas fiscales que incrementen la recaudación tributaria, de ordenanzas reguladoras de precios públicos, la posibilidad de recepción de subvenciones, de concertar operaciones de crédito o de imponer contribuciones especiales, etc.
- En relación con los **estados de gastos**, a la vista de los que prevén las distintas áreas o servicios (que serán diferentes en cada ayuntamiento, en virtud del principio de autorganización) y los gastos efectivamente realizados en ejercicios anteriores, podrán determinarse las presumibles necesidades de cada departamento y confeccionar así el anteproyecto de los estados de gasto. Partiendo de la clasificación económica:
 - *Capítulo 1, «Gastos de personal»*. En función de la plantilla de personal de la corporación, considerar los incrementos previstos para el año que se presupuesta con relación tanto al personal existente como al nuevo.

El aumento de las retribuciones básicas, sueldo y trienios del personal funcionario viene determinado anualmente en las LPGE, sin perjuicio de las reorganizaciones que decida la propia corporación (por ejemplo, incrementos de productividad, etc.).
 - *Capítulo 2, «Gastos en bienes corrientes y servicios»*. Los diferentes servicios del ayuntamiento deben examinar la ejecución del gasto en ejercicios anteriores y comprobar si las dotaciones fueron suficientes o fue necesario realizar modificaciones.

Igualmente, deben comprobarse las inversiones realizadas en el ejercicio anterior, toda vez que una nueva inversión, es decir, un nuevo servicio originará gastos de mantenimiento a la corporación.
 - *Capítulo 3, «Gastos financieros»*. Se ha de partir de la deuda viva de la entidad y analizar los cuadros de amortización de préstamos y empréstitos, calculando los intereses que van a ser objeto de pago en el ejercicio. Por la misma razón, se ha de considerar también la posible concertación de nuevas operaciones de crédito.
 - *Capítulo 4, «Transferencias corrientes»*. Dado que se trata de una decisión principalmente política, se comprobará si la corporación desea mantener, aumentar o disminuir las líneas de subvención que proporcionaba anteriormente (a agrupaciones culturales, de ocio, deportivas, etc.). También deberán incluirse las posibles cuotas que satisfaga el ayuntamiento a mancomunidades, entidades asociativas, aportaciones a la diputación, así como las posibles aportaciones a organismos autónomos o sociedades mercantiles de la entidad.
 - *Capítulo 5, «Fondo de contingencia»*. Que se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado que puedan presentarse a lo largo del ejercicio (exigencia aplicable solo a las entidades locales del ámbito subjetivo de los artículos 111 y 135 del TRLRHL), conforme a lo establecido en el

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		40



artículo 31 de la LOEPSF, si bien las entidades locales no incluidas en aquel ámbito subjetivo aplicarán este mismo criterio en el caso de que aprueben la dotación de un fondo de contingencia con la misma finalidad citada). Esta dotación no permite ejecutar gastos directamente imputables al único concepto presupuestario que contiene, sino que el crédito asignado podrá transferirse a la aplicación donde resulte necesario realizar el gasto no discrecional (por ejemplo, la ejecución de una sentencia, actuaciones en caso de catástrofe, etc.).

- *Capítulo 6, «Inversiones reales».* Requerirá el estudio del programa político del ayuntamiento, que deberá ser también desarrollado en el anexo de inversiones, y comprobará las que pretende realizar a lo largo del mandato corporativo.
- *Capítulo 7, «Transferencias de capital».* A este capítulo le es aplicable lo señalado en el Capítulo 4, salvo la finalidad de las aportaciones, que necesariamente deben financiar gastos de inversión.
- *Capítulo 8, «Activos financieros».* No es habitual que las corporaciones locales adquieran activos financieros, por lo que normalmente no existirá consignación presupuestaria. No obstante, sí es posible que la entidad decida constituir una sociedad, en cuyo caso la parte de capital de aportación local sí debe tener dotación presupuestaria.
- *Capítulo 9, «Pasivos financieros».* Su consignación se determina mediante el estudio de los cuadros de amortización de los préstamos o empréstitos existentes y de los que se prevea concertar en el ejercicio, pero excluyendo siempre las operaciones de tesorería.

Una vez confeccionados ambos estados, el principio de prohibición de déficit exige comparar:

- Si las previsiones de ingresos son superiores a los créditos consignados para gastos, podrá aprobarse el presupuesto con superávit.
- Si por el contrario los créditos consignados para gastos exceden de los ingresos previstos, el anteproyecto debe ser ajustado:
 - Bien aumentando las previsiones de ingresos, mediante modificación de ordenanzas fiscales que aumenten la presión fiscal, a través de la concertación de préstamos si lo permite la situación financiera de la entidad, o mediante la enajenación de bienes patrimoniales, establecimiento de contribuciones especiales, etc.
 - Bien minorando los gastos. Al respecto recordar que tienen la consideración de gastos obligatorios los incluidos en los Capítulos 1 (personal) y 2 (bienes corrientes y servicios) de la clasificación económica, ya que permiten el normal funcionamiento de la corporación, por lo que habrán de reducirse fundamentalmente gastos en transferencias corrientes del Capítulo 4 y gastos de capital, Capítulos 6 («Inversiones reales») y 7 («Transferencias de capital»).

La comprobación del equilibrio presupuestario debe efectuarse en los siguientes términos:



- El TRLRHL exige un equilibrio global, es decir, que los ingresos sean suficientes para la cobertura de los gastos.
- Sin embargo, de otras disposiciones y conforme a una adecuada técnica presupuestaria, los ingresos corrientes deben financiar los gastos corrientes:

Ingresos (capítulos)	Gastos (capítulos)
Capítulo 1, «Impuestos directos»	Capítulo 1, «Gastos de personal»
Capítulo 2, «Impuestos indirectos»	Capítulo 2, «Compra de bienes corrientes y servicios»
Capítulo 3, «Tasas y otros ingresos»	Capítulo 3, «Gastos financieros»
Artículo 35, «Contribuciones especiales»	
Artículo 39, «Aprovechamiento urbanístico»	
Capítulo 4, «Transferencias corrientes»	Capítulo 4, «Transferencias corrientes»
Capítulo 5, «Ingresos patrimoniales»	
Capítulo 6, «Inversiones reales»	Capítulo 6, «Enajenación inversiones»
Capítulo 7, «Transferencias de capital»	Capítulo 7, «Transferencias de capital»
Capítulo 8, «Activos financieros»	Capítulo 8, «Activos financieros»
Capítulo 9, «Pasivos financieros»	Capítulo 9, «Pasivos financieros»

Los ingresos corrientes recogidos en los Capítulos 1 a 5 del presupuesto de ingresos (excluyendo las contribuciones especiales incluidas en el Capítulo 3, que son ingresos afectados a la realización de la obra por la que se exigen y los ingresos procedentes del aprovechamiento urbanístico, que también son ingresos afectados a gastos de inversión) deben financiar los gastos corrientes (Capítulos 1 a 4, así como el Capítulo 9, correspondiente a los pasivos financieros).

Si estos ingresos son superiores o iguales a dichos gastos, el presupuesto está equilibrado.

Finalmente, señalar que el principio de prohibición de déficit debe respetarse no solo al aprobar el presupuesto, sino también a lo largo de todo el ejercicio presupuestario.

4.3. LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO. EL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Tal y como se ha expuesto en el apartado relativo a los principios presupuestarios, la exigencia de respetar el objetivo de estabilidad presupuestaria en la confección del presupuesto se añade a la exigencia de respetar el equilibrio presupuestario; es decir, son principios acumulativos:

- Por una parte, el presupuesto debe aprobarse en equilibrio: los ingresos corrientes recogidos en los Capítulos 1 a 5 del Estado de ingresos del presupuesto (excluyendo las contribuciones especiales y todos los ingresos por actuaciones urba-



nísticas incluidas en el Capítulo 3, que son ingresos afectados a la realización de la obra por la que se exigen los ingresos por actuaciones de urbanización y los ingresos por aprovechamiento urbanístico) deben financiar los gastos corrientes, es decir, los Capítulos 1 a 4, así como el Capítulo 9, correspondiente a los pasivos financieros.

- Por otra, el presupuesto debe aprobarse, ejecutarse y liquidarse con respeto al objetivo de estabilidad: los ingresos recogidos en los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos del presupuesto deben financiar los gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos.

Ingresos (capítulos)	Gastos (capítulos)
Capítulo 1, «Impuestos directos»	Capítulo 1, «Gastos de personal»
Capítulo 2, «Impuestos indirectos»	Capítulo 2, «Compra de bienes corrientes y servicios»
Capítulo 3, «Tasas y otros ingresos»	Capítulo 3, «Gastos financieros»
Artículo 35, «Contribuciones especiales»	
Artículo 39, «Aprovechamiento urbanístico»	
Capítulo 4, «Transferencias corrientes»	Capítulo 4, «Transferencias corrientes»
Capítulo 5, «Ingresos patrimoniales»	
Capítulo 6, «Inversiones reales»	Capítulo 6, «Enajenación inversiones»
Capítulo 7, «Transferencias de capital»	Capítulo 7, «Transferencias de capital»
Capítulo 8, «Activos financieros»	Capítulo 8, «Activos financieros»
Capítulo 9, «Pasivos financieros»	Capítulo 9, «Pasivos financieros»

El cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la definición contenida en el SEC 95, requiere que los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos del presupuesto se financien con ingresos no financieros; es decir, con los ingresos procedentes de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos. Por ello, en el caso en el que se contemple en las previsiones iniciales de ingresos un nuevo préstamo (Capítulo 9 del estado de ingresos), su cuantía no puede ser superior al importe de la amortización prevista en el ejercicio (Capítulo 9 del estado de gastos). En otro caso, el presupuesto no respetará el principio de estabilidad.

Sin perjuicio de lo anterior, para un correcto cálculo deben realizarse además determinados ajustes para adaptar y transformar el saldo presupuestario no financiero a la contabilidad nacional. Estos ajustes se explican de forma detallada en el *Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional* adaptado a las corporaciones locales publicado por la IGAE.

En primer lugar debe determinarse el «Saldo presupuestario no financiero»: previsiones de ingresos de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos menos créditos para gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos.

Como ajustes más comunes para evaluar la capacidad/necesidad de financiación en la fase de aprobación del presupuesto tenemos:

• **(+/-) Ajuste en función de la recaudación de los ingresos tributarios.**

Los ingresos tributarios de las entidades locales (impuestos sobre bienes inmuebles, actividades económicas, vehículos de tracción mecánica, construcciones, instalaciones y obras, e incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, tasas, contribuciones especiales) y los asimilados o directamente relacionados con ellos (precios públicos, recargos, multas, sanciones e intereses de demora) se registran en el presupuesto en los Capítulos 1, «Impuestos directos», 2, «Impuestos indirectos», y 3, «Tasas y otros ingresos», del presupuesto de ingresos en el momento del reconocimiento del derecho, sea este de contraído previo o de contraído simultáneo a la recaudación.

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el de caja; debe registrarse el importe total recaudado en cada ejercicio, ya sea propio del ejercicio corriente o de ejercicios cerrados.

El ajuste, por tanto, viene determinado por la diferencia entre los derechos reconocidos y la recaudación total (de ejercicio corriente y de ejercicios cerrados) correspondiente a cada ingreso:

Si el importe de los derechos reconocidos es mayor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por menor ingreso (mayor déficit o menor superávit). Este es el caso más frecuente.

Si el importe de los derechos reconocidos es menor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por mayor ingreso (menor déficit o mayor superávit).

Como quiera que, en el momento de la aprobación del presupuesto, se desconoce cuál va a ser la recaudación real del ejercicio (corriente y cerrados), el ajuste debe realizarse por estimaciones, en función de la última liquidación o de la media de las últimas liquidaciones.

• **(+) Ajuste por liquidación negativa de la participación en los tributos del Estado de los ejercicios 2008 y 2009.**

La liquidación en la participación en los tributos del Estado correspondiente a 2008 y a 2009 arrojó un saldo a devolver por las entidades locales. Para mitigar los efectos negativos de esta obligación de devolución, las LPGE para los ejercicios 2010 y 2011 contemplaron el diferimiento de las cantidades a devolver por las entidades locales, mediante el fraccionamiento de la devolución en diversas mensualidades, a partir de enero de 2011 y de 2012, respectivamente. Para ello, se utilizó este procedimiento:

- El ayuntamiento debe dar de alta en su contabilidad el pasivo que surja como consecuencia de la liquidación negativa de la participación en tributos del Estado para los años 2008 y 2009 por el saldo a devolver fraccionadamente (cuentas 171/521).
- La imputación presupuestaria de estas devoluciones se hará con cargo a la aplicación de ingresos correspondiente a la participación en los tributos del Estado (Capítulo 4 y cuenta 408) y se compensará con las siguientes entregas a cuenta de la participación en tributos del Estado a favor de la entidad local.
- En consecuencia, en el ejercicio en que se comunicó la liquidación negativa (2010 y 2011, respectivamente) por el diferimiento en la devolución, debió

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		44



contabilizarse el pasivo y minorar la capacidad de financiación (mayor déficit o menor superávit).

- En los ejercicios posteriores, dado que en el presupuesto que se aprueba se habrán recogido como previsiones de ingresos los importes netos de devoluciones, deberá hacerse un ajuste por la devolución de ambas liquidaciones que aumente la capacidad de financiación (menor déficit o mayor superávit).

• (+/-) Ajuste por gastos financieros.

La imputación al presupuesto de los intereses de las deudas se efectúa en el momento del reconocimiento de la obligación, según su vencimiento, con aplicación al Capítulo 3, «Gastos financieros».

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el devengo, conforme al cual deben registrarse las cantidades devengadas con independencia de cuándo se produzca su pago. Este criterio coincide con el recogido en el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP).

Por lo tanto, aunque por lo general el ajuste será poco significativo, vendrá determinado por la diferencia entre los intereses devengados y las obligaciones reconocidas:

- Si el importe de las obligaciones reconocidas es mayor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por menor gasto (menor déficit o mayor superávit).
- Si el importe de las obligaciones reconocidas es menor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por mayor gasto (mayor déficit o menor superávit).

La combinación de ambas implica que hay que deducir el importe de los intereses que se van a pagar en el ejercicio corriente cuyo devengo corresponde al ejercicio anterior, ajuste por menor gasto (menor déficit), y hay que añadir los intereses que se pagarán en el ejercicio siguiente cuyo devengo corresponde al ejercicio corriente, ajuste por mayor gasto (mayor déficit). Por la diferencia de ambos, se practicará el ajuste final.

• (+/-) Ajuste por gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al presupuesto.

Las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto siendo procedente dicha aplicación se registran en la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto».

Se trata de gastos correspondientes a bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad para los que todavía no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y, en consecuencia, no se han aplicado al presupuesto de gastos.

En contabilidad nacional debe computarse cualquier gasto efectivamente realizado, con independencia del momento en que tenga lugar su imputación presupuestaria.

En consecuencia, en el año «n» hay que hacer un ajuste de mayor déficit por el importe de los gastos pendientes de aplicar al presupuesto. Y en el ejercicio

siguiente, «n+1», cuando dicho gasto se impute al presupuesto, se practicará un ajuste en sentido inverso, por menor déficit.

En conclusión, el ajuste que debe practicarse cada ejercicio es por la diferencia entre el saldo inicial a 1 de enero y el saldo final a 31 de diciembre de la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto»:

- Si el saldo final de la cuenta 413 es mayor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como mayor gasto no financiero en contabilidad nacional (mayor déficit o menor superávit).
- Si el saldo final de la cuenta 413 es menor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como menor gasto no financiero en contabilidad nacional (menor déficit o mayor superávit).

En el momento de la aprobación del presupuesto (si se realiza en plazo), se desconoce cuál va a ser el saldo real de la cuenta 413 a 31 de diciembre, y también a 31 de diciembre del año en el que el nuevo presupuesto va a entrar en vigor, por lo que el ajuste debe realizarse por estimaciones: previsión de saldo entre el gasto que no se pueda aplicar al presupuesto del ejercicio que se aprueba y el gasto que se imputará al presupuesto del ejercicio que se aprueba corriente procedente del ejercicio anterior.

Una vez realizados los anteriores ajustes en el saldo presupuestario no financiero (previsiones de ingresos de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos menos créditos para gastos de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos), si el resultado es positivo, en principio el presupuesto se aprueba cumpliendo con el objetivo de estabilidad exigido por la Constitución y por la LOEPSF.

El objetivo de estabilidad debe respetarse igualmente cada vez que se modifica el presupuesto, así como en el momento de la liquidación.

4.4. LA CONFECCIÓN DEL PRESUPUESTO. LA REGLA DE GASTO

Aunque la aplicación de la regla de gasto se comprenderá cuando se finalice el estudio de las últimas Unidades del curso, en especial las correspondientes a la liquidación del presupuesto, para dar una visión completa de las verificaciones necesarias en la elaboración y aprobación del presupuesto es necesario realizar un avance de esta explicación en este momento.

El artículo 12 de la LOEPSF dispone:

«1. La variación del gasto computable de la Administración central, de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española [...].

2. Se entenderá por gasto computable a los efectos previstos en el apartado anterior, los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones públicas y las transferencias a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales vinculadas a los sistemas de financiación.

3. Corresponde al Ministerio de Economía y Competitividad calcular la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de medio plazo de la economía española, de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa. Esta tasa se publicará en el informe de situación de la economía española al que se refiere el artículo 15.5 de esta ley. Será la referencia a tener en cuenta por la Administración central y cada una de las comunidades autónomas y corporaciones locales en la elaboración de sus respectivos presupuestos.

4. Cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente.

Cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente.

5. Los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública».

Por tanto, el cumplimiento de la regla de gasto requiere comprobar que los gastos (consolidados si existen organismos autónomos y sociedades sectorizadas como Administraciones públicas) de los Capítulos 1 a 7 del presupuesto del año cuya aprobación se pretende (200X+1), excluidos los intereses de la deuda y los gastos financiados con fondos finalistas o afectados de la Unión Europea y otras Administraciones públicas, no aumenten por encima de la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto (en porcentaje), respecto a la liquidación del presupuesto del año anterior (200X), descontada previamente la posible incidencia que pudieran tener los ajustes SEC 95 y los ajustes por consolidación presupuestaria

Por tanto, para poder aplicar la regla de gasto necesitamos la siguiente información:

- Tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto de la economía española a medio plazo. Corresponde su aprobación al Consejo de Ministros. La citada tasa ha sido fijada para los próximos ejercicios:

Para 2013	1,7
Para 2014	1,5
Para 2015	1,7
Para 2016	1,9

- Liquidación del presupuesto del año anterior 200X. En caso de no disponerse de la misma se realizará una estimación de esta.
- Proyecto de presupuesto inicial del año siguiente 200X+1.
- Intereses de la deuda (ejercicios 200X y 200X+1).
- Gastos financiados con fondos finalistas de la Unión Europea y de otras Administraciones públicas.

- Ajustes SEC 95 que afectan a gastos.
- Aumentos y reducciones permanentes de recaudación como consecuencia de la aprobación de cambios normativos.

En el caso de existir organismos autónomos y sociedades SEC, es necesario disponer del presupuesto consolidado y de los ajustes por consolidación.

Confección del presupuesto:

1. Determinación de los empleos no financieros de la liquidación del año anterior 200X.

Los empleos no financieros son los gastos de los Capítulos 1 a 7 de la liquidación del presupuesto del ejercicio anterior.

2. (+/-) Ajustes SEC 95 que afectan a gastos (salvo el ajuste por gastos financieros, puesto que no se computarán los intereses de la deuda): una vez determinados los empleos no financieros, deben ajustarse con criterios de contabilidad nacional, fundamentalmente:

- (+/-) Ajuste por gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al presupuesto (cuenta 413).
- (+/-) Ajuste por adquisiciones con pago aplazado.
- (+/-) Ajuste por arrendamiento financiero.
- (+/-) Grado de ejecución del gasto.
- (+/-) Otros [...].
- (-) Derechos reconocidos en el Capítulo 6 del presupuesto de ingresos por enajenación de terrenos y demás inversiones reales.

3. Determinación del gasto computable. Para la determinación del gasto computable deben deducirse aquellos gastos que tienen un carácter preferente no sometido a limitación de crecimiento o no tienen un carácter fijo:

- (-) Intereses de la deuda: no es posible limitar su crecimiento, pues tienen carácter preferente tal y como señala la propia Constitución y la LOEPSF.
- (-) Gastos financiados con fondos finalistas de la Unión Europea u otras Administraciones públicas: son gastos que tienen su contrapartida en ingresos, y no se limita su crecimiento al no suponer un crecimiento del gasto en términos estructurales.

Los restantes gastos financiados con ingresos afectados (contribuciones especiales, cuotas urbanísticas, préstamos, enajenación de inmovilizado, etc.), no se deducen. Únicamente se descontará la parte de gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea y otras Administraciones públicas.

4. Verificación del cumplimiento de la regla de gasto: tasa de crecimiento medio de la economía.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		48



El importe que se obtenga de gasto computable se multiplicará por la tasa de crecimiento medio de la economía (1,7% en 2013 y 2014 y 2% en 2015) y proporcionará el techo de gasto o tope de crecimiento del gasto. Para ello, multiplicar por 1,017 o por 1,02.

Su comparación con los créditos iniciales del presupuesto del ejercicio permitirá comprobar si cumple o no con la regla de gasto.

5. Posibles cambios normativos que supongan aumentos/disminuciones de recaudación.

Una vez determinado el gasto computable, en el caso de que se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de recaudación, se podrá aumentar en la cuantía equivalente y en el caso de que supongan reducciones permanentes de recaudación se deberá disminuir en la cuantía equivalente.

Entre estos cambios normativos se encuentran las modificaciones de ordenanzas fiscales, la revisión de valores catastrales, y el establecimiento o supresión de nuevas tasas y precios públicos.

6. Límite de gasto no financiero o techo de gasto.

El límite de gasto no financiero sería la suma del gasto computable del nuevo ejercicio, el margen existente de aumento en presupuesto (límite regla de gasto), los intereses de la deuda del nuevo ejercicio y los gastos financiados con fondos finalistas de la Unión Europea y de otras Administraciones públicas del nuevo ejercicio.

Esta suma proporciona el tope de gasto máximo (a nivel consolidado) congruente con la regla de gasto.

Esquema para la comprobación del cumplimiento de la regla de gasto:

Cálculo del gasto computable

		Presupuesto año 200X Obligaciones reconocidas o previsión de OR
	(+) Capítulo 1. Gastos de personal (+) Capítulo 2. Compra de bienes y servicios (+) Capítulo 3. Gastos financieros (+) Capítulo 4. Transferencias corrientes (+) Capítulo 6. Inversiones (+) Capítulo 7. Transferencias de capital	
	Suma de gastos no financieros (Capítulos 1 a 7):	
	(-) Intereses de la deuda computados en Capítulo 3 de gastos financieros	
1	Empleos no financieros (Capítulos 1 a 7) – Intereses de la deuda:	
2	(+/-) Ajustes según SEC	
		.../...



CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		49

		Presupuesto año 200X Obligaciones reconocidas o previsión de OR
.../...		
3	(-) Gastos financiados con fondos finalistas procedentes de la UE y otras Administraciones públicas	
4	(-) Pagos por transferencias y otras operaciones internas a otras entidades que integran la corporación local (ajustes consolidación perímetro SEC)	
	(a) Total gasto computable ($a = 1 + 2 - 3 - 4$)	
	(b) Tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto para el año 2013	
	(c) Gasto computable incrementado por la tasa de referencia [$a \times (1 + b)$]	
5	(+) Cambios normativos incrementos permanentes de la recaudación (potestativo), artículo 12.4 de la LOEPSF	
6	(-) Cambios normativos decrementos permanentes de la recaudación (obligatorio), artículo 12.4 de la LOEPSF	
	(d) Límite de la regla de gasto ($c + 5 - 6$)	

Cálculo del gasto computable

		Presupuesto año 200X+1
	(+) Capítulo 1: Gastos de personal (+) Capítulo 2: Compra de bienes y servicios (+) Capítulo 3: Gastos financieros (+) Capítulo 4: Transferencias corrientes (+) Capítulo 6: Inversiones (+) Capítulo 7: Transferencias de capital	
	Suma de gastos no financieros (Capítulos 1 a 7):	
	(-) Intereses de la deuda computados en Capítulo 3 de gastos financieros	
7	Empleos no financieros (Capítulos 1 a 7) – Intereses de la deuda:	
8	(+/-) Ajustes según SEC	
9	(-) Gastos financiados con fondos finalistas procedentes de otras Administraciones públicas	
10	(-) Pagos por transferencias y otras operaciones internas a otras entidades que integran la corporación local	
	(e) Total gasto computable ($e = 7 + 8 - 9 - 10$)	
.../...		

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		50



		Presupuesto año 200X+1
.../...		
	(f) Cumplimiento/incumplimiento regla de gasto ($d > e$)	
	(g) Porcentaje de variación gasto computable 200X y 200X+1 $[(e/a) - 1]$ antes de aplicar la tasa de referencia de crecimiento del producto interior bruto y los cambios normativos	
	(h) Límite del gasto no financiero (techo de gasto): $(h = d + 11 + 12)$	
	(d) Límite de la regla de gasto	
11	(+) Intereses de la deuda (año 200X+1)	
12	(+) Gastos financiados con fondos finalistas de otras Administraciones públicas (200X+1)	

	Cálculo de la regla de gasto (art. 12 Ley orgánica 2/2012)	Liquidación	Presupuesto inicial
		200X	200X+1
+	1. Gastos de personal		
+	2. Gastos en bienes corrientes y servicios		
+	3. Gastos financieros		
+	4. Transferencias corrientes		
+	6. Inversiones reales		
+	7. Transferencias de capital		
=	Empleos no financieros		
+/-	Ajustes SEC 95 que inciden en gastos		
+/-	Ajustes consolidación presupuestaria		
=	Empleos no financieros ajustados		
-	Intereses de la deuda		
-	Gastos financiados con fondos finalistas UE/Administraciones públicas		
=	Gasto computable		

Tasa de referencia del crecimiento del PIB m/p (presupuestos 201X+1)	1,70 % o 1,2 %
Gasto computable 200X	
Incrementado con tasa de crecimiento para 200X+1	
Gasto computable 200X+1	
Margen de aumento en el presupuesto de gastos (positivo o negativo)	



CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		51

	Cumple/no cumple con la regla de gasto
+	Aumentos permanentes de recaudación (art. 12.4), potestativo
-	Reducciones permanentes de recaudación (art. 12.4), obligatorio
	Margen de aumento en presupuesto de gastos
+	Gasto computable presupuesto 200X+1
+	Margen de aumento en el presupuesto de gastos
+	Intereses de la deuda (no limitado)
+	Gastos financiados con fondos finalistas UE/Administraciones públicas
+	Límite de gasto no financiero
	Presupuesto 200X+1

5. LA PRÓRROGA PRESUPUESTARIA. AJUSTES AL PRESUPUESTO PRORROGADO

Los artículos anteriores prevén la aprobación y entrada en vigor del presupuesto en el ejercicio al que corresponde. Sin embargo, es posible que tal aprobación no tenga lugar en plazo, por lo que la ley ha arbitrado una solución transitoria que permita el funcionamiento de la entidad, toda vez que no es posible llevar a cabo ninguna actuación de gasto público sin crédito presupuestario suficiente. Dicha solución transitoria se recoge en el artículo 169.6 del TRLRHL, desarrollado por el artículo 21 del Real Decreto 500/1990:

«1. Si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior, hasta el límite global de sus créditos iniciales, como máximo.

2. En ningún caso tendrán singularmente la consideración de prorrogables las modificaciones de crédito ni los créditos destinados a servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio».

El apartado 2 de este artículo recoge los denominados «ajustes a la baja» del presupuesto prorrogado. No obstante, aunque se haga referencia al presupuesto, en realidad afectan únicamente a los créditos iniciales, es decir, al estado de gastos, dado su carácter limitativo frente a las meras previsiones del estado de ingresos.

En resumen, el **presupuesto prorrogado** es el presupuesto inicial anterior (pues no son prorrogables las modificaciones) con los correspondientes ajustes a la baja. Por otra parte, dado que el artículo 165.4 del TRLRHL recoge la prohibición de déficit, si el estado de gastos del presupuesto prorrogado sufre ajustes a la baja, el estado de ingresos, que no se ve modificado respecto a las previsiones iniciales del ejercicio anterior, alcanzará una cantidad superior.

Por ello, el apartado 3 del Real Decreto 500/1990 permite también que el presupuesto prorrogado sea objeto de «ajustes al alza», siempre que se den ciertas condiciones relativas al destino y a la cuantía del ajuste al alza:

- Respecto a la cuantía, que el margen de los créditos no incorporables, relativo a la dotación de servicios o programas que hayan concluido en el ejercicio inmediato anterior, permita realizar el ajuste correspondiente hasta alcanzar, como máximo, el importe de dicho margen (es decir, por uno solo de los motivos de ajuste a la baja).
- Respecto a la finalidad, que existan compromisos firmes de gastos a realizar en el ejercicio corriente que correspondan a unas mayores cargas financieras anuales generadas por operaciones de crédito autorizadas en los ejercicios anteriores.

La problemática de la prórroga presupuestaria ha sido objeto de una consulta a la IGAE (Consulta núm. 10/1993), de la cual puede extraerse el siguiente esquema:

Estado de gastos	Estado de ingresos
Créditos iniciales del presupuesto anterior.	Previsiones iniciales del presupuesto anterior (incluso si se aprobó con superávit).
(-) Ajustes a la baja por programas o servicios:	No hay ajustes a la baja.
<ul style="list-style-type: none"> • Que debieron concluir en el ejercicio anterior, o • que estén financiados con operaciones de crédito o recursos afectados percibidos únicamente en ese ejercicio. 	
Presupuesto prorrogado	Presupuesto prorrogado
(+) Posibles ajustes al alza por programas o servicios que deban concluir en el ejercicio anterior y exclusivamente para financiar una mayor carga financiera.	Los posibles ajustes al alza del estado de gastos no producen anotación contable en el estado de ingresos.

EJEMPLO 6. Ajustes al alza en presupuesto prorrogado

Supongamos que el presupuesto de 2014 tenía:

- Unos créditos iniciales de 100, de los cuales 7 son para cuotas de amortización y 3 son para intereses, ambos de la anualidad 2014. Los créditos incluían también una dotación de 2 para conmemorar el centenario de la muerte del pintor El Greco.
- Unas previsiones de ingresos de 100, de los cuales 20 son una subvención, que se materializa en el año 2014, para financiar un gasto de inversión.

El 1 de enero del año 2015 se prorroga el presupuesto. Sabemos que se prorroga:

- Del estado de gastos, no se prorroga el crédito para inversiones financiado con la subvención, por importe de 20, y tampoco se prorroga el crédito del centenario de El Greco, por

.../...

.../...

importe de 2. Se prorrogan, por tanto, créditos por importe total de 78, que incluyen los 7 de amortizaciones y los 3 de intereses.

- Del estado de ingresos, se prorroga todo, los 100, porque es una mera previsión (aunque sabemos positivamente que la subvención no se va a repetir, puesto que era para una inversión del 2014, pero no importa, puesto que no prorrogamos el crédito, no prorrogamos la posibilidad de gasto).

Así las cosas, estaremos ante un presupuesto prorrogado con «superávit» que parte es ficticio y parte es real. Supongamos que en el ejercicio 2015 el ayuntamiento va a necesitar más crédito para amortizaciones e intereses que el que figura en el presupuesto prorrogado. Pues bien, por la parte de superávit real, que asciende a 2, la ley permite hacer ajustes al alza en el presupuesto prorrogado. Supongamos que se hace el ajuste al alza, en 1 para amortizaciones y en 1 para intereses. Estos ajustes tienen la consideración de modificaciones presupuestarias, y se contabilizan como tales, por lo que, finalmente, tendremos un presupuesto prorrogado y ajustado al alza, en gastos por 80 y en ingresos por 100. Estos ajustes no infringen la regla de gasto, puesto que tanto el Capítulo 3 de gastos financieros como el Capítulo 9 de pasivos financieros se excluyen de su cálculo.

Durante el ejercicio 2015 se aprueba el presupuesto definitivo, que por imperativo constitucional y legal debe incluir en el estado de gastos créditos por importe de 110 (de los cuales, 8 son para amortizaciones y 4 para intereses, conforme a las necesidades, ya que es obligación constitucional incluir créditos para hacer frente al endeudamiento) y en el estado de ingresos previsiones por importe de 110. Estas dotaciones sustituyen automáticamente a las propias del presupuesto prorrogado inicialmente, pero no a las modificaciones que se mantienen en el presupuesto definitivo a no ser que el pleno disponga expresamente otra cosa. En consecuencia, tras la entrada en vigor del presupuesto definitivo tendríamos un presupuesto desequilibrado, con duplicidad de dotaciones para carga financiera:

- Estado de gastos: créditos iniciales 110 + ajustes al alza 2 = 112.
- Estado de ingresos: previsiones iniciales 110.

Naturalmente, esto no puede ser pues resulta contrario a la ley. Por eso, aunque no se diga expresamente por la instrucción ni por el plan, se desprende implícitamente de la ley que los ajustes al alza deben anularse al entrar en vigor el presupuesto definitivo.

El artículo 21 del Real Decreto 500/1990 prosigue señalando que los ajustes de crédito anteriores serán objeto de imputación a las correspondientes partidas del presupuesto prorrogado mediante resolución motivada dictada por el presidente de la corporación, previo informe del interventor.

En tanto no se apruebe el presupuesto definitivo, el prorrogado podrá ser objeto de cualquiera de las modificaciones previstas por la ley.

El presupuesto definitivo se aprobará con efectos de 1 de enero, y los créditos en él incluidos tendrán la consideración de créditos iniciales. Las modificaciones y ajustes efectuados sobre el presupuesto prorrogado se entenderán hechos sobre el presupuesto definitivo, salvo que el pleno disponga en el propio acuerdo de aprobación de este último que determinadas modificaciones o ajustes se consideran incluidas en los créditos iniciales, en cuyo caso deberán anularse los mismos.

Una vez aprobado el presupuesto definitivo, deberán efectuarse los ajustes necesarios para dar cobertura, en su caso, a las operaciones efectuadas durante la vigencia del presupuesto prorrogado.

EJEMPLO 7

Durante el presente ejercicio una entidad local está funcionando en régimen de presupuesto prorrogado del ejercicio anterior, pero se está tramitando el presupuesto que entrará en vigor este año, en el que ha incluido una dotación específica para celebraciones, dado que uno de sus monumentos ha sido declarado patrimonio de la humanidad. Sin embargo, en el momento de iniciarse los primeros eventos, aún no ha entrado en vigor el nuevo presupuesto, por lo que la entidad ejecuta el crédito de la partida genérica de «Fiestas populares». Posteriormente, cuando tenga lugar la aprobación definitiva, deberán realizarse los ajustes necesarios para que los gastos correspondientes a esta celebración concreta figuren en su partida específica.

6. LA DELIMITACIÓN Y SITUACIÓN DE LOS CRÉDITOS

6.1. LA VINCULACIÓN JURÍDICA DE LOS CRÉDITOS: BOLSAS DE VINCULACIÓN

Al confeccionar el presupuesto, la entidad local asigna a cada partida presupuestaria una determinada cantidad de dinero, el «crédito presupuestario», que representa la cantidad que la corporación piensa gastar en ella. Por tanto, ante la posibilidad de realización de un gasto, es requisito necesario comprobar si existe crédito adecuado y suficiente. En conclusión, el crédito presupuestario es la cantidad numérica que se asigna a cada partida y que permite realizar un gasto.

Según se señaló, al exponer el principio de especialidad, los créditos para gastos vinculan a la entidad local de forma cualitativa, cuantitativa y temporal, lo cual implica que para poder llevar a cabo un gasto es imprescindible, bajo pena de nulidad, la existencia de crédito presupuestario específico y suficiente, correspondiente al ejercicio en que se realice.

No obstante este rigor inicial, el TRLRHL permite una cierta flexibilidad, pues, tras señalar en su artículo 172.2 que: «Los créditos autorizados tienen carácter limitativo y vinculante», añade que:

«Los niveles de vinculación serán los que vengan establecidos en cada momento para la legislación presupuestaria del Estado (según el art. 43.1 LGP, a nivel de concepto, salvo que se trate de gastos de personal, en bienes corrientes y servicios, en cuyo caso se establece a nivel de artículo, y en inversiones reales a nivel de capítulo) salvo que reglamentariamente se disponga otra cosa».

La posibilidad de utilizar normas reglamentarias para fijar otros niveles más amplios de vinculación se ha plasmado en los artículos 28 y 29 del Real Decreto 500/1990:

«1. En las bases de ejecución del presupuesto se podrá establecer la vinculación de los créditos para gastos en los niveles de desarrollo funcional (es decir, por programas) y económico que la entidad local considere necesarios para su adecuada gestión...».

«Las entidades locales que hagan uso de la facultad recogida en el apartado 1 del artículo anterior deberán respetar, en todo caso, las siguientes limitaciones en cuanto a los niveles de vinculación:

a) Respecto de la clasificación funcional, el grupo de función. Tras la entrada en vigor de la Orden EHAC/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, esa limitación hay que entenderla referida al "área de gasto".

b) Respecto de la clasificación económica, el capítulo».

La fijación de los niveles de vinculación de los créditos tiene lugar, pues, en las bases de ejecución del presupuesto, y a través de las denominadas «bolsas de vinculación».

El anterior precepto permite que, a la hora de realizar un gasto, el control contable (es decir, la imputación contable de cada gasto) se realice sobre la aplicación presupuestaria, pero la fiscalización de la existencia de crédito (intervención del gasto) tiene lugar sobre el nivel de vinculación. Ello equivale a decir que, mientras exista crédito en cualquiera de las aplicaciones presupuestarias del mismo nivel de vinculación, podrán expedirse certificaciones de existencia de crédito y ejecutar el gasto, aunque la aplicación concreta no tenga crédito o incluso su crédito sea negativo. Esta actuación, además, no supone una vulneración del principio de especialidad cualitativa y cuantitativa, toda vez que está expresamente permitida por la ley.

Por otra parte, las posibilidades de utilizar el crédito disponible en la vinculación jurídica se extienden incluso a aquellos casos en los que, existiendo dotación presupuestaria para uno o varios conceptos o subconceptos pertenecientes al mismo artículo (o capítulo, si se ha establecido la vinculación jurídica a este nivel), cuyas cuentas no estén abiertas en contabilidad por no contar con dotación presupuestaria, no es necesario transferir créditos a dicha partida no dotada. No obstante, en el primer documento contable que se tramite con cargo a tales conceptos se hará constar tal circunstancia, mediante diligencia en lugar visible, indicando que es la primera operación imputada al citado concepto (Circular núm. 2 de la IGAE). Esta posibilidad se expresa comúnmente entendiendo que todas las aplicaciones presupuestarias posibles se consideran creadas: las que están recogidas expresamente, con el crédito que tengan asignado; y las que no, se consideran creadas con crédito cero y se incluyen en la bolsa de vinculación que, en su caso, les corresponda.

Las bolsas de vinculación tienen, no obstante, una limitación: para poder realizar una transferencia de crédito de una aplicación presupuestaria a otra con distinta vinculación jurídica (ya que si tuvieran la misma vinculación no sería necesaria la transferencia, pues se puede gastar indistintamente), es necesario que exista crédito al nivel de la propia aplicación (no es suficiente, pues, con la existencia de crédito al nivel de bolsa de vinculación). Así lo indica el artículo 31.2 del Real Decreto 500/1990, que establece que:

«La verificación de la suficiencia del saldo de crédito antes citada deberá efectuarse:

a) En todo caso, al nivel a que esté establecida la vinculación jurídica del crédito.

b) En el caso de retenciones para transferencias de créditos a otras partidas presupuestarias, además de la indicada en el apartado anterior, al nivel de la propia partida presupuestaria contra la que se certifique».

EJEMPLO 8

Una corporación ha establecido en las bases de ejecución del presupuesto una vinculación jurídica a nivel de área de gasto (en la clasificación por programas) y capítulo (en la clasificación económica). Ello implica que determinadas aplicaciones están vinculadas en una bolsa cualitativa y cuantitativa dentro de las cuales se puede gastar indistintamente.

Entre las aplicaciones del presupuesto, figuran las correspondientes a las políticas de gasto de educación (32), cultura (33) y deporte (34), con los siguientes créditos:

Guarderías. Reparaciones	321/212	2.000
Guarderías. Material escolar	321/220.01	3.000
Bibliotecas. Libros	332/220.01	6.000
Piscinas. Productos farmacéuticos	342/221.06	8.000

En principio, cada aplicación limita su crédito a los gastos para los cuales está asignada. Sin embargo, a través de las bolsas se han vinculado a nivel de área de gasto (área 3) y capítulo (Capítulo 2), por lo que la corporación tendrá 19.000 euros de crédito para gastar indistintamente en cualquiera de ellas.

Suponiendo que se autorizan y disponen gastos: 2.500 para reparaciones, 5.800 para libros de la biblioteca, 6.500 para cloro de las piscinas y 2.200 de material escolar de las guarderías, en la bolsa de vinculación todavía quedan 2.000 euros para gastar indistintamente en cualquiera de las aplicaciones vinculadas.

Ahora bien, si se desea realizar una transferencia de crédito por importe de 2.000, no sería posible desde ninguna de las aplicaciones, pues ninguna de las aplicaciones vinculadas dispone de ese crédito, pero podrían transferirse 1.500 de la aplicación «Piscinas. Productos farmacéuticos 342/221.06», pues se dispone de ese crédito a nivel de aplicación presupuestaria y vinculación.

Existe también una excepción a nivel de vinculación establecida por la entidad en las bases de ejecución (o, en su defecto, en la legislación presupuestaria del Estado) y es el caso de los créditos ampliables; se establece en el artículo 27.2 del Real Decreto 500/1990, con relación a los mismos, que «tendrán carácter vinculante al nivel de desagregación con que figuren en el estado de gastos del presupuesto». Por tanto, los créditos declarados ampliables son vinculantes en sí mismos, y no se incluyen en las bolsas de vinculación.

6.2. LA SITUACIÓN DE LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS

Como se ha dicho, el crédito presupuestario es la cantidad de dinero que se asigna a cada partida y que permite realizar un gasto. Dentro de los créditos puede distinguirse entre iniciales y definitivos:

- **Crédito inicial.** Es el asignado a cada partida presupuestaria en el presupuesto inicial, es decir, el consignado inicialmente (por ejemplo, a la aplicación «Guarderías/reparaciones» se le asignan 1.000 euros. Este dinero constituye el «crédito inicial»).

- **Crédito definitivo.** Será el crédito inicial más o menos las modificaciones presupuestarias (por ejemplo, los 1.000 euros son insuficientes y se incrementa en otros 500 mediante un suplemento. Los 1.500 euros serán el «crédito definitivo»).

Por tanto:

$$\text{Crédito definitivo} = \text{Crédito inicial} \pm \text{Modificaciones}$$

En cualquier momento del ejercicio puede determinarse el crédito definitivo, partiendo del crédito inicial asignado y alterándolo en las modificaciones efectuadas. Sin embargo, dado que a lo largo de todo el ejercicio pueden realizarse modificaciones, el crédito definitivo que ha resultado asignado a cada aplicación se determinará a 31 de diciembre.

Por otra parte, sean iniciales o definitivos, los créditos presupuestarios pueden, no obstante, encontrarse en tres situaciones, como indica el artículo 30.1 del Real Decreto 500/1990:

«Los créditos consignados en el presupuesto de gastos, así como los procedentes de las modificaciones presupuestarias a que se refiere el artículo 34, podrán encontrarse, con carácter general, en cualquiera de las tres situaciones siguientes:

- a) Créditos disponibles.
- b) Créditos retenidos pendientes de utilización.
- c) Créditos no disponibles».

6.2.1. Créditos disponibles

Según el artículo 30.2 del Real Decreto 500/1990: «En principio, todos los créditos para gastos se encontrarán en la situación de créditos disponibles».

Los créditos se encuentran por tanto disponibles para su ejecución y esta disposición se aplica tanto a los créditos iniciales como a los resultantes de modificaciones presupuestarias (créditos extraordinarios, suplementos, ampliaciones, transferencias, generación por ingresos o incorporación de remanentes).

(Recordar que una aplicación incluida en una bolsa de vinculación sí puede tener un crédito disponible negativo, siempre que el crédito disponible de la bolsa sea positivo o cero).

Como es natural, una vez que ha entrado en vigor el presupuesto y a lo largo de todo el ejercicio de su vigencia, los créditos están «disponibles» para ser gastados (o transferidos) en aquellas atenciones para las cuales han sido consignados en el propio presupuesto. Ahora bien, esta regla general tiene una excepción, que se recoge en el artículo 173.6 del TRLRHL, que señala que la disponibilidad de los créditos presupuestarios quedará condicionada, en todo caso, 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

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		58



ingresos en orden a la afectación de dichos recursos en la forma prevista por la ley o, en su caso, a las finalidades específicas de las aportaciones a realizar.

- La concesión de las autorizaciones previstas en el TRLRHL para la concertación de operaciones de crédito, en el caso de que existan previsiones iniciales dentro del Capítulo 9 del estado de ingresos.

En consecuencia, si en el estado de gastos del presupuesto inicial o mediante alguna modificación presupuestaria figuran créditos que están financiados con los ingresos afectados a que se hacen referencia, consignados también en el estado de ingresos, la ley ha introducido una cautela, condicionando la disponibilidad del crédito, o, lo que es lo mismo, la posibilidad de ejecución del gasto, a la certeza de obtención del ingreso:

- Si un crédito para gasto está financiado con ayudas, subvenciones o donaciones de cualquier índole, no podrá iniciarse su ejecución en tanto no exista un documento que acredite el compromiso firme de aportación de esta ayuda.
- Si un crédito para gasto está financiado con cualquier otra forma de cesión de recursos por terceros (por ejemplo, mediante la enajenación de un terreno municipal), tampoco podrá iniciarse su ejecución en tanto no exista un documento que acredite el compromiso firme de aportación de estos ingresos (en el ejemplo anterior, el acta de adjudicación tras la subasta o el concurso).
- Si un crédito para gasto está financiado con un préstamo que precisa de autorización del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, tampoco puede ejecutarse el gasto entre tanto no se haya obtenido la autorización señalada.

6.2.2. Créditos retenidos pendientes de utilización

Supone que el crédito pasa de disponible a «reservado», bien:

- Para proceder a la autorización de un gasto.
- Para transferir la totalidad o parte de ese crédito a otra aplicación.
- Para ser dado de baja en un acto o acuerdo posterior.
- Para ser declarado no disponible en un acto o acuerdo posterior.

Cuando se va a realizar un determinado gasto o una transferencia, o existe intención (y en algunos casos, obligación) del pleno de la entidad local de dar de baja créditos o de acordar su no disponibilidad, el interventor debe comprobar y certificar la existencia de crédito disponible. La expedición por el interventor de la certificación de la existencia de crédito supone la retención automática del mismo. **Crédito retenido** es, por tanto, aquel contra el cual se ha expedido un certificado de existencia de crédito. Así lo indica el artículo 31 del Real Decreto 500/1990:

«Retención de crédito es el acto mediante el cual se expide, respecto al de una aplicación presupuestaria, certificación de existencia de saldo suficiente para la autorización de un gasto o de una transferencia de crédito, por una cuantía determinada, produciéndose por el mismo importe una reserva para dicho gasto o transferencia».

La verificación de la suficiencia del saldo de crédito antes citada deberá efectuarse:

- En todo caso, al nivel a que esté establecida la vinculación jurídica del crédito (como se vio en el apartado anterior, para ejecutar un gasto es suficiente con que exista crédito en la bolsa de vinculación, aunque no exista crédito en la aplicación concreta).
- En el caso de retenciones para transferencias de créditos a otras aplicaciones presupuestarias, además de la indicada en el apartado anterior, al nivel de la propia aplicación presupuestaria contra la que se certifique (por tanto, si la finalidad es una transferencia, no basta con la existencia de crédito en la bolsa de vinculación, sino que también es necesaria la existencia de crédito a nivel de la propia aplicación y por la cuantía, al menos, en que pretende minorarse, como se indicó en el apartado anterior).

6.2.3. Créditos no disponibles

Esta situación tiene lugar en virtud de la aplicación del artículo 173.6 del TRLRHL, que dispone:

«6. No obstante lo previsto en el apartado anterior, la disponibilidad de los créditos presupuestarios quedará condicionada, en todo caso, a:

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 efecto 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, a las finalidades específicas de las aportaciones a realizar.

b) La concesión de las autorizaciones previstas en el artículo 53, de conformidad con las reglas contenidas en el Capítulo VII del Título I de esta ley, en el caso de que existan previsiones iniciales dentro del Capítulo IX del estado de ingresos».

Por lo tanto, siempre que en el estado de gastos existan créditos presupuestarios que se financien con subvenciones, donaciones, enajenación de inmovilizado o endeudamiento, la disponibilidad efectiva de ese crédito y, por tanto, la posibilidad de iniciar el procedimiento de ejecución del gasto quedan condicionadas:

- Si la financiación proviene de subvenciones o donaciones, a que exista un documento que acredite el compromiso firme, por ejemplo, un convenio o el acto expreso y escrito de concesión de la subvención o donación.
- Si la financiación proviene de enajenación de inmovilizado, a la adjudicación de la venta.
- Si la financiación proviene de préstamos o de operaciones de endeudamiento en general, al cumplimiento de los requisitos previstos en el TRLRHL y a la obtención de la autorización del órgano que ejerza la tutela financiera de la entidad local.

Por ello, entre tanto no se cumplan los anteriores requisitos, el crédito que figura en el estado de gastos del presupuesto está en situación de «no disponibilidad» y no puede ser gastado.

Esta misma situación se produce también cuando el pleno de la corporación declara un crédito como «no utilizable». El artículo 33 del Real Decreto 500/1990 establece:

«La no disponibilidad de crédito se deriva del acto mediante el cual se inmoviliza la totalidad o parte del saldo de crédito de una aplicación presupuestaria, declarándolo como no susceptible de utilización.

La declaración de no disponibilidad no supondrá la anulación del crédito, pero con cargo al saldo declarado no disponible no podrán acordarse autorizaciones de gastos ni transferencias y su importe no podrá ser incorporado al presupuesto del ejercicio siguiente.

Corresponderá la declaración de no disponibilidad de créditos, así como su reposición a disponible, al pleno de la entidad».

Una aplicación práctica de la declaración de no disponibilidad se produce cuando, en el transcurso del ejercicio económico, los ingresos no se realizan conforme se había previsto, es decir, se reconocen y liquidan menos de los presupuestados. En este caso, el pleno puede optar por declarar ciertos créditos como «no disponibles», a fin de no liquidar el presupuesto con déficit.

En otros casos, la declaración de no disponibilidad puede ser una obligación legal. Esto sucede cuando la entidad local ha incumplido el objetivo de estabilidad presupuestaria, de deuda pública o la regla de gasto. En estos casos, debe formular un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto (art. 21 de la LOEPSF). Y en caso de no presentación, falta de aprobación o de incumplimiento del plan económico-financiero, la corporación local responsable debe adoptar la siguiente medida (art. 25 de la LOEPSF): «a) Aprobar en el plazo de 15 días desde el incumplimiento, la no disponibilidad de créditos que garanticen el cumplimiento del objetivo».

El paso de un crédito de «disponible» a «retenido» o a «no disponible» ha de ser objeto de contabilización, tal y como se explicará en la Unidad siguiente.

7. LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS Y SU TRAMITACIÓN

El TRLRHL, al regular el régimen presupuestario y contable de las corporaciones locales, introduce varias medidas, entre ellas, la ampliación de los supuestos de modificaciones de créditos, adaptándolos estrechamente a los contemplados para el Estado por la LGP. Esta regulación se ha visto, además, desarrollada por el Real Decreto 500/1990.

7.1. MODIFICACIONES EN EL PRESUPUESTO DE GASTOS

Los artículos 172 y 176 del TRLRHL establecen el principio de vinculación cualitativa, cuantitativa y temporal de los créditos para gastos contenidos en el presupuesto, y prohíben al ente gestor la ejecución de un gasto sin la previa existencia de crédito presupuestario específico suficiente, teniendo en cuenta los niveles de vinculación que haya previsto la entidad local en las bases de ejecución de su presupuesto.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		61

Estas tres limitaciones vienen impuestas como consecuencia del significado mismo del presupuesto, que integra las directrices que marcan el máximo poder de una corporación local para el desarrollo de su actividad económica, y recoge con el doble carácter de autorización y límite los gastos a realizar y con el de mera previsión los ingresos.

Sin embargo, es inevitable que en el desarrollo de la actividad corporativa durante el ejercicio económico puedan surgir nuevas necesidades o que las cantidades asignadas a las necesidades existentes sean insuficientes, por lo que la ley ha previsto los mecanismos precisos para que, con las debidas garantías, puedan incorporarse al presupuesto tales alteraciones.

El TRLRHL regula estas modificaciones presupuestarias, y especifica sus clases, características, financiación y requisitos de su tramitación. No obstante, antes de llevar a cabo una modificación, habrá de tenerse en cuenta:

- La vinculación jurídica de los créditos establecida por el pleno en las bases de ejecución del presupuesto. Para comprobar si es necesario hacer o no una modificación presupuestaria, habrá que comprobar el crédito disponible que existe en la correspondiente bolsa de vinculación.
- La existencia de financiación. Solo podrá hacerse una modificación presupuestaria si se obtienen más ingresos o si se reduce otro gasto.
- Cualquier modificación en el presupuesto de gastos debe mantener el equilibrio presupuestario, es decir, no puede originar déficit. Para el cumplimiento de dicha garantía, la ley dispone que en el expediente de su tramitación se especifique el medio o recurso que lo financia: nuevos o mayores ingresos, o bien el ahorro acumulado de ejercicios anteriores, o bien la posibilidad de anulaciones o bajas en otros conceptos del presupuesto de gastos.

La correlación entre el presupuesto de gastos y el presupuesto de ingresos exige que, si se aumenta el primero, debe aumentarse el segundo; si se minora el segundo, debe minorarse también el primero, o bien modificar internamente solo el presupuesto de gastos sin alterar dicho equilibrio.

Así lo establece el artículo 16 del Real Decreto 500/1990:

«Asimismo, ninguno de los presupuestos podrá presentar déficit a lo largo del ejercicio; en consecuencia, todo incremento en los créditos presupuestarios o decremento en las previsiones de ingresos deberá ser compensado en el mismo acto en que se acuerde».

EJEMPLO 9

A mediados de un ejercicio económico, como consecuencia de unas lluvias torrenciales, se han deteriorado diversas zonas del edificio sede del ayuntamiento que requieren una inmediata reparación, cuya cuantía se ha evaluado en 16.000 euros. Antes de plantear una posible modificación presupuestaria, la corporación estudiará si la vinculación jurídica le permite hacer uso del crédito

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		62



.../...

disponible en la bolsa de todas las aplicaciones vinculadas con la aplicación 920/212, «Administración general/repaciones».

Suponiendo que únicamente existe crédito disponible en la bolsa por importe de 6.000 euros, por lo que resulta insuficiente, se estudian las posibles vías de financiación de esta nueva necesidad, pues ello va a condicionar el tipo de modificación presupuestaria que pueda aprobarse:

- Si la corporación dispone de nuevos ingresos (por ejemplo, la diputación provincial, concedora del problema, acuerda conceder una subvención para cofinanciar la reparación). En este caso, puede tramitar un crédito extraordinario, un suplemento o una generación de crédito.
- Si la corporación dispone de «ahorro» de ejercicios anteriores (remanente de tesorería para gastos generales), puede tramitar un crédito extraordinario o un suplemento de crédito.
- Si la corporación no dispone de nuevos ingresos, ni de «ahorro» de ejercicios anteriores, puede estudiar la posibilidad de pedir un préstamo, pero para ello deben cumplirse varios requisitos.
- Si la corporación no dispone de los recursos anteriores y tampoco se cumplen los requisitos necesarios para pedir un préstamo, no tendrá más remedio que sacrificar otro gasto; es decir, minorar el crédito asignado a otra aplicación, donde resulte menos necesario, y transferirlo a esta. En este caso, tramitará una transferencia de crédito.

El artículo 34 del Real Decreto 500/1990, en correlación con el artículo 175 del TRLRHL, dispone que las modificaciones de crédito que podrán ser realizadas en los presupuestos de gastos de la entidad y de sus organismos autónomos son las siguientes:

- «a) Créditos extraordinarios.
- b) Suplementos de créditos.
- c) Ampliaciones de crédito.
- d) Transferencias de crédito.
- e) Generación de créditos por ingreso.
- f) Incorporación de remanentes de crédito.
- g) Bajas por anulación».

Los créditos extraordinarios y los suplementarios permiten atender necesidades urgentes en los casos de inexistencia o insuficiencia de consignación presupuestaria. A la misma finalidad responden también las transferencias.

En corrección del principio de anualidad se viene permitiendo la incorporación de remanentes de créditos de un ejercicio para el siguiente, siempre que se cumplan determinadas condiciones y requisitos.

Los créditos ampliables y la generación de créditos por ingresos flexibilizan la especialidad cuantitativa, ya que el aumento del crédito tiene lugar solo cuando se ha producido previamente un aumento en la vertiente de los ingresos.

Cada una de estas modificaciones presupuestarias tiene unas características propias que se exponen a continuación:

A) Créditos extraordinarios

Son aquellas modificaciones del presupuesto de gastos mediante las que se asigna crédito para la realización de un gasto específico y determinado que no puede demorarse hasta el ejercicio siguiente y para el que no existe crédito en el presupuesto vigente (art. 35.1 del RD 500/1990).

La característica de la concesión del crédito extraordinario es la creación de un nuevo concepto presupuestario, por no existir en el presupuesto vigente un concepto con el que pueda hacerse frente a las obligaciones o necesidades que es necesario atender, y dotarlo del correspondiente crédito para gastos.

B) Suplementos de créditos

Son aquellas modificaciones del presupuesto de gastos en las que, existiendo un gasto específico y determinado que no puede demorarse hasta el ejercicio siguiente, el crédito previsto resulta insuficiente y no puede ser objeto de ampliación (art. 35.2 del RD 500/1990).

Su característica es que, existiendo crédito en el presupuesto vigente, ha de incrementarse su consignación, por resultar insuficiente para la atención de las necesidades.

Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito se podrán financiar indistintamente con alguno o algunos de los siguientes recursos:

- Con cargo al remanente líquido de tesorería, calculado según los artículos 101 a 104 del Real Decreto 500/1990 (es decir, con el «ahorro» de la corporación).
- Con nuevos ingresos no previstos en el presupuesto.
- Con mayores ingresos efectivamente recaudados sobre los totales previstos en algún concepto del presupuesto corriente.
- Mediante anulaciones o bajas de créditos de otras aplicaciones del presupuesto vigente, no comprometidos, cuyas dotaciones se estimen reducibles sin perturbación del respectivo servicio (art. 36 del RD 500/1990).
- Los créditos extraordinarios y suplementos de crédito para gastos de inversión podrán financiarse, además de con los recursos indicados, con los procedentes de operaciones de crédito (es decir, con préstamos).

Si se trata de gastos por operaciones corrientes, podrán financiarse con los recursos procedentes de operaciones de crédito si se cumplen conjuntamente las siguientes condiciones:

- Que el pleno reconozca, por mayoría absoluta, la insuficiencia de otros medios de financiación.
- Que se trate de gastos expresamente declarados necesarios y urgentes.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		64



- Que su importe total anual no supere el 5 % de los recursos por operaciones corrientes del presupuesto de la entidad.
- Que la carga financiera total de la entidad, por amortización e intereses, cualquiera que sea su naturaleza, incluida la derivada de las operaciones en tramitación, no supere el 25 % de los expresados recursos.
- Que las operaciones queden canceladas antes de que se proceda a la renovación de la corporación que las concierte [es decir, antes de las próximas elecciones locales, que se celebran el cuarto domingo de mayo, cada cuatro años (años 2011, 2015, 2019, etc.)].

En relación con estos recursos, hay que hacer referencia a la distinción entre nuevos y mayores ingresos.

Según la Consulta 2/1994 de la IGAE, los «nuevos ingresos» se originan por figuras nuevas, no contempladas en el presupuesto en vigor, es decir, que no tienen previsión presupuestaria (por ejemplo, contribuciones especiales aprobadas durante el ejercicio, subvenciones concedidas durante el mismo, préstamos concertados después de iniciada la vigencia del presupuesto, etc.).

Los «mayores ingresos» son excesos de derechos reconocidos sobre los importes presupuestados, por lo que es condición necesaria que los recursos en cuestión tengan previsión presupuestaria en el ejercicio correspondiente. La distinción entre unos y otros, a efectos de financiar créditos extraordinarios y suplementos de crédito, tiene relevancia en cuanto a la fase de ejecución del presupuesto de ingresos que es exigible en relación con unos y otros.

Los «nuevos ingresos» deben tratarse como meras previsiones, ya que les resultan exigibles los mismos requisitos que para figurar en el presupuesto inicial de ingresos.

Por el contrario, los «mayores ingresos» deben estar efectivamente recaudados.

Para evitar la creación de nuevos códigos con la finalidad de calificar como «nuevos» aquellos ingresos que realmente son «mayores», hay que tener en cuenta el nivel de desagregación que presente el presupuesto de ingresos de cada ejercicio. Puesto que dicho nivel de desagregación ha de respetarse, influye en la calificación de un ingreso como «nuevo» o como «mayor».

Sin perjuicio de lo establecido en el TRLRHL y el Real Decreto 500/1990, hay que recordar que el artículo 12 de la LOEPSF dispone en su apartado 5 que «los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública», por lo que, salvo que se trate de ingresos finalistas, no resultará posible financiar modificaciones presupuestarias con mayores ingresos a los previstos, salvo que su destino sea la reducción del endeudamiento.

En el expediente de los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito ha de reflejarse:

- El carácter específico y determinado del gasto que se va a realizar y la imposibilidad de demorarlo a ejercicios posteriores, concretando la aplicación o aplicaciones nuevas que van a crearse o incrementarse.
- En el caso de créditos extraordinarios, la inexistencia de crédito destinado a esa finalidad en el estado de gastos del presupuesto; en el caso de suplementos, la insuficiencia del saldo del crédito no comprometido en la aplicación presupuestaria.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		65

- Si el medio de financiación son nuevos o mayores ingresos sobre los previstos, ha de acreditarse que el resto de los ingresos vienen efectuándose con normalidad, salvo que tengan carácter finalista, y si el medio de financiación es anulación o baja de créditos, la justificación de que no producen perturbación en el funcionamiento del respectivo servicio.
- La necesidad, si existe, de acudir a una operación de crédito y que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 177.5 del TRLRHL.

El expediente deberá someterse a la aprobación del pleno de la corporación, previo dictamen de la comisión informativa correspondiente, sin que sea necesaria una mayoría especial, salvo en los casos en los que la financiación se obtenga mediante operación de crédito que la requiera.

La tramitación del expediente es la misma que la del presupuesto, incluida la exposición pública durante 15 días hábiles y la posible presentación de reclamaciones.

Finalmente, señalar que el punto 6 del artículo 177 del TRLRHL establece que serán inmediatamente ejecutivos los acuerdos que modifiquen créditos como consecuencia de calamidades públicas o de naturaleza análoga de excepcional interés general.

C) Ampliación de crédito

Es la modificación al alza del presupuesto de gastos que se concreta en el aumento de crédito presupuestario en alguna de las aplicaciones ampliables relacionadas expresa y taxativamente en las bases de ejecución del presupuesto, previo cumplimiento de los requisitos exigidos y en función de la efectividad de recursos afectados no procedentes de operaciones de crédito (art. 39 del RD 500/1990).

Únicamente pueden declararse ampliables aquellas aplicaciones presupuestarias que correspondan a gastos financiados con recursos expresamente afectados.

En los expedientes de ampliación de crédito, habrán de especificarse los medios o recursos que han de financiar el mayor gasto, extremo que deberá acreditarse con el reconocimiento en firme de mayores derechos sobre los previstos en el presupuesto de ingresos que se encuentren afectados al crédito que se pretende ampliar (art. 39 del RD 500/1990).

EJEMPLO 10

Las bases de ejecución del presupuesto establecen que se consideran ampliables por el importe de derechos reconocidos que supere la previsión correspondiente del estado de ingresos:

- Los créditos para gastos de la aplicación 338/226.09, «Fiestas populares y festejos/Actividades culturales y deportivas», se ampliarán con los ingresos efectuados en el subconcepto 471.00, «Aportaciones de empresas privadas y particulares para colaboración en fiestas locales», del Capítulo 4 del estado de ingresos.
- Los créditos para gastos por ejecución subsidiaria, subconcepto 227.08, «Trabajos realizados por empresas. Ejecución subsidiaria», se ampliarán con los ingresos efectuados por los

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		66



.../...

obligados al pago en el subconcepto 399.04, «Aportaciones de particulares por ejecución subsidiaria».

- Los créditos para gastos ocasionados por anuncios a cargo de adjudicatarios de contratos, subconcepto 226.02, «Publicidad y propaganda», se ampliarán con los ingresos efectuados por los obligados al pago en el subconcepto 399.05, «Aportaciones por anuncios a cargo de particulares».

Para que pueda utilizarse esta clase de modificación de crédito se precisan los siguientes requisitos:

- La existencia de aplicación que tenga el carácter de «ampliable» y que haya sido reconocida expresa y taxativamente en las bases de ejecución del presupuesto y que en dichas bases se regule la tramitación de su expediente.
- Que el recurso que financie la ampliación esté efectivamente reconocido, extremo que deberá quedar acreditado en el expediente; es decir, el ingreso ha de ser jurídicamente exigible. Cumplida esta condición, surge un derecho para la entidad, un activo, y puede ampliarse el presupuesto de gastos y de ingresos.
- Que la financiación no proceda de operaciones de crédito.

La ampliación se somete a los siguientes límites:

- Las aplicaciones cuyos créditos son ampliables son vinculantes en sí mismas, por lo que nunca se incluyen en las bolsas de vinculación:
 - Ni la bolsa puede tomar crédito de la aplicación
 - Ni la aplicación puede tomar crédito de la bolsa.
- Las transferencias no afectarán a las aplicaciones ampliables, por lo que tampoco pueden ser objeto de transferencias de crédito.

La tramitación de esta modificación no exige las formalidades de los créditos extraordinarios o suplementarios. Por el contrario, serán las bases de ejecución las que determinen el órgano competente para declarar la ampliación de los créditos así calificados y el procedimiento concreto para la aprobación del expediente: generalmente, un informe de la IGAE que acredite que se ha reconocido el derecho y un decreto del alcalde o un acuerdo de la junta de Gobierno que aprueben la ampliación.

D) Transferencia de crédito

Es aquella modificación del presupuesto de gastos mediante la que, sin alterar la cuantía total del mismo, se imputa el importe total o parcial de un crédito a otras aplicaciones presupuestarias con diferente vinculación jurídica, es decir, es el traspaso de crédito disponible de una aplicación a otra, dentro del presupuesto de gastos (art. 40.1 del RD 500/1990).

La característica de esta modificación es que el alta en un concepto o conceptos del presupuesto de gastos se ve compensada con una disminución en otro u otros del mismo presupuesto, con lo que el importe o cuantía total del presupuesto no queda alterado.

En definitiva, consiste en el traspaso de crédito disponible de una aplicación a otra, dentro del presupuesto de gastos. Se trata de aplicaciones con distinta vinculación jurídica y, como se dijo, para poder proceder a una transferencia no es suficiente con la existencia de crédito en la bolsa de vinculación, sino que es necesaria la existencia de crédito disponible a nivel de la propia aplicación.

Del artículo 40.1 del Real Decreto 500/1990 se desprende que la figura de la transferencia coincide con un expediente de suplemento de créditos financiado exclusivamente con anulaciones o bajas de créditos de otras partidas. Su finalidad es permitir una simplificación de los trámites y que puedan ser autorizados por un órgano distinto del pleno en ciertos casos, siempre que así se prevea en las bases de ejecución y se sometan a ciertos límites. Así lo indican los artículos 40.2 y 3 y 41 del Real Decreto 500/1990:

«Las bases de ejecución del presupuesto deberán establecer el régimen de las transferencias de crédito y el órgano competente para autorizarlas en cada caso.

En todo caso, la aprobación de las transferencias de crédito entre distintos grupos de función (hoy áreas de gasto) será competencia del pleno de la corporación, salvo cuando afecten a créditos de personal».

Para que el alcalde o presidente pueda aprobar una transferencia entre distintos grupos de función, deben tratarse de créditos para personal tanto la aplicación que transfiere el crédito como la que recibe el crédito, es decir, ambas.

Las transferencias de crédito de cualquier clase estarán sujetas a las siguientes limitaciones:

- No afectarán a los créditos ampliables ni a los extraordinarios concedidos durante el ejercicio.
- No podrán minorarse los créditos que hayan sido incrementados con suplementos o transferencias, salvo que afecten a créditos de personal, ni los créditos incorporados como consecuencia de remanentes no comprometidos procedentes de presupuestos cerrados.
- No incrementarán créditos que, como consecuencia de otras transferencias, hayan sido objeto de minoración, salvo cuando afecten a créditos de personal.

El Real Decreto 500/1990 viene a establecer que las aplicaciones minoradas no pueden ser aumentadas posteriormente, y las aumentadas tampoco pueden ser objeto de minoración. En definitiva, las aplicaciones modificadas por transferencias han de serlo en el mismo sentido: si una aplicación presupuestaria transfiere crédito una vez, puede seguir transfiriendo pero ya no puede recibir, y a la inversa. Todo ello, salvo que afecten a créditos de personal.

Estas limitaciones no afectarán a las transferencias de crédito que se refieran a los programas de imprevistos y funciones no clasificadas, ni serán de aplicación cuando se trate de transferencias motivadas por reorganizaciones administrativas aprobadas por el pleno. Por lo tanto,

estas limitaciones no se aplicarán cuando se trate de transferencias motivadas en necesidades no discrecionales que vayan a financiarse con los créditos asignados al Capítulo 5, «Fondo de contingencia».

Para la tramitación de este expediente pueden distinguirse:

- Transferencias cuya aprobación corresponde a un órgano distinto del pleno: se tramitarán de acuerdo con el régimen previsto al respecto en las bases de ejecución.
- Transferencias reservadas al pleno (entre distintos grupos de función, salvo que afecten a créditos de personal): se tramitarán igual que el expediente de aprobación del presupuesto, incluyendo los trámites de información, reclamaciones y publicidad (art. 42 del RD 500/1990).

Algunos ejemplos en los que puede hacerse uso de esta modificación serían altas y bajas por créditos de personal derivados de cambios de destino entre funcionarios, a los que se asigne a distinta función; altas y bajas producidas en gastos por limpieza, teléfono, electricidad, etc., si a lo largo del ejercicio se comprueba que va a resultar insuficiente en unos casos y excesivo en otros.

E) Generación de créditos

Según el artículo 43.1 del Real Decreto 500/1990, podrán generar crédito en los estados de gastos del presupuesto los ingresos de naturaleza no tributaria, derivados de las siguientes operaciones:

- Aportaciones o compromisos firmes de aportación, de personas físicas o jurídicas, para financiar, juntamente con la entidad local o con algunos de sus organismos autónomos, gastos que por su naturaleza estén comprendidos en los fines u objetivos de los mismos (por ejemplo, subvenciones para atenciones sociales, culturales, para la realización de obras o implantación de servicios; aportaciones de los vecinos o de entidades bancarias para ayudar a sufragar los gastos de fiestas patronales, etc.).
- Enajenaciones de bienes de la entidad local o de sus organismos autónomos. Ha de tratarse de bienes patrimoniales, toda vez que los bienes destinados al uso general o a los servicios públicos, es decir, los bienes demaniales, no pueden ser enajenados. Por otra parte, recordar que los ingresos procedentes de bienes patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo que se trate de sobrantes de vía pública no edificables o efectos no utilizables.
- Prestación de servicios. Un caso habitual se encuentra en los servicios municipales cuando sus gastos de sostenimiento aumentan como consecuencia de una mayor demanda que, a la par, produce un aumento en la obtención de ingresos: por ejemplo, los gastos de una escuela municipal que al empezar el curso en septiembre, último trimestre presupuestario, vio incrementado su número de alumnos y también los ingresos por matrículas, con lo que será necesario crear una nueva clase y dotarla económicamente.

Recordar también que no pueden consistir en ingresos tributarios, por lo que no podrán generar crédito los ingresos percibidos como consecuencia de tasas o contribuciones especiales, aunque se exijan por prestación de servicios.

- Reembolso de préstamos. Es el supuesto de un aumento de crédito producido por una cancelación de préstamo que no estaba prevista y, por tanto, no incluida en las previsiones de ingresos. Se produce así un aumento de disposición a favor de la corporación por este reembolso.
- Los importes procedentes de reintegros de pagos indebidos con cargo al presupuesto corriente, en cuanto a reposición del crédito en la correspondiente aplicación presupuestaria. La interpretación de este último caso ha sido objeto de la Consulta número 11/1994 de la IGAE, que se ha pronunciado en los siguientes términos:
 - Los reintegros de pagos del presupuesto corriente son los que corresponden a pagos en los que el reconocimiento de la obligación, la orden de pago, el pago y el propio reintegro se producen en el mismo ejercicio, por lo que podrán reponer crédito en la correspondiente cuantía. De aquí se desprende que los reintegros del presupuesto corriente tienen la consideración de un menor gasto y nunca de un ingreso presupuestario.

Esta consideración los inutiliza como mecanismo de generación de créditos, a pesar de incluirse como tal en la legislación vigente.

La IGAE concluye señalando que:

«En particular, la generación de créditos supone una modificación al alza del volumen del estado de gastos del presupuesto y una modificación, en el mismo sentido y por la misma cuantía, del montante del estado de ingresos. En consecuencia, los recursos que pueden generar crédito han de tener necesariamente la naturaleza de ingresos presupuestarios. En la medida en que los reintegros de pagos indebidos de presupuesto corriente se consideran menor gasto, no pueden generar crédito, pues no incrementan ni las previsiones del estado de ingresos, ni los créditos definitivos del estado de gastos, sino el crédito no gastado de las correspondientes partidas presupuestarias».

En resumen, los reintegros de pagos indebidos del presupuesto corriente no generan crédito, sino que reponen crédito.

- Por el contrario, los reintegros procedentes de ejercicios cerrados tienen la consideración de ingresos del ejercicio corriente, puesto que ya no puede reponerse crédito en esa partida de gastos. Por ello, se aplica al presupuesto de ingresos.

Para proceder a la generación de crédito es indispensable que los ingresos correspondientes no se traten de meras previsiones, por lo que será requisito:

- En los supuestos de aportaciones o enajenaciones de bienes: el reconocimiento del derecho o la existencia formal del compromiso firme de aportación.
- En los casos de prestación de servicios o reembolsos de préstamos, el reconocimiento del derecho, si bien la disponibilidad de dichos créditos estará condicionada a la efectiva recaudación de los derechos.

- En el caso de reintegros, la efectividad del cobro del reintegro. Esta exigencia implica que el crédito no puede ser repuesto a su correspondiente aplicación presupuestaria entre tanto no haya sido hecha efectiva la devolución por el perceptor.

Las bases de ejecución del presupuesto deberán recoger los trámites necesarios para la aprobación del expediente.

F) Incorporación de remanentes de crédito

Artículo 98 del Real Decreto 500/1990:

«1. Los remanentes de crédito están constituidos por los saldos de crédito definitivos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas [es decir, los créditos "no gastados"].

2. Integran los remanentes de crédito los siguientes componentes:

a) Los saldos de disposiciones, es decir, la diferencia entre los gastos dispuestos o comprometidos y las obligaciones reconocidas.

b) Los saldos de autorizaciones, es decir, la diferencia entre los gastos autorizados y los gastos comprometidos.

c) Los saldos de crédito, es decir, la suma de los créditos disponibles, créditos no disponibles y créditos retenidos pendientes de utilizar».

Como regla general, al cierre del ejercicio quedarán anulados los remanentes de crédito, de forma que no pueden incorporarse al presupuesto del ejercicio siguiente. El principio de anualidad en la ejecución implica que los gastos presupuestados deben realizarse dentro del ejercicio, pues en otro caso, si no están afectados al cumplimiento de obligaciones, quedan anulados.

Sin embargo, existen excepciones a este principio general, excepciones que consisten en incorporar al presupuesto del ejercicio siguiente ciertos remanentes de créditos (algunos en situación de disponibles, otros ya retenidos y otros comprometidos), aunque con sometimiento a ciertos requisitos y límites fijados por la ley.

Así, el artículo 47 del Real Decreto 500/1990 dispone que podrán ser incorporados a los correspondientes créditos del presupuesto de gastos del ejercicio inmediato siguiente, siempre que existan recursos para su financiación, los remanentes no utilizados procedentes de:

- Los créditos extraordinarios, los suplementos de crédito y las transferencias de crédito que hayan sido concedidos o autorizados en el último trimestre del ejercicio.
- Los créditos que amparen compromisos de gasto adquiridos en ejercicios anteriores (son los saldos de disposiciones, es decir, créditos que están en fase D. Esta posibilidad deriva de que la corporación tiene ya un compromiso con terceros).
- Los créditos por operaciones de capital (remanentes procedentes de aplicaciones presupuestarias incluidas en los Capítulos 6, 7, 8 y 9 de la clasificación económica del presupuesto de gastos, con independencia de que estén autorizados o comprometidos).

- Los créditos autorizados (atención, no gastos, sino créditos, es decir, en situación de disponible) en función de la efectiva recaudación de los derechos afectados, es decir, los créditos ampliables.

EJEMPLO 11

Un ayuntamiento tramita y aprueba en noviembre un expediente para la concesión de un crédito extraordinario para reparar los baños de un colegio público. La obra es adjudicada y se empieza a realizar durante las vacaciones de Navidad. A 31 de diciembre no ha sido finalizada, por lo que no se ha aprobado la certificación de obra ni se ha reconocido la obligación.

Este remanente de crédito no gastado puede ser incorporado al ejercicio siguiente, siempre que existan recursos para financiarlo: normalmente el «ahorro» del ayuntamiento, es decir, el remanente líquido de tesorería procedente de ejercicios anteriores.

Este ejemplo puede incluirse en las letras a) y b) del artículo 182 del TRLRHL y del artículo 47.1 del Real Decreto 500/1990, ya que, si bien se trata de un gasto para el cual se ha aprobado un expediente en el último trimestre, se trata también de un compromiso de gasto debidamente adquirido, y cuya ejecución está ya en fase de «disposición», acto con relevancia jurídica con terceros, aunque no ha llegado a reconocerse la obligación, en cuyo caso pasaría automáticamente a «contabilidad de ejercicios cerrados» (las fases de ejecución del gasto se ven, de forma detallada, en el epígrafe siguiente).

Deberán incorporarse obligatoriamente, sin que les sean aplicables las reglas de limitación en el número de ejercicios, los remanentes de crédito que amparen proyectos financiados con ingresos afectados, salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto, o que se haga imposible su realización.

No serán incorporables los créditos declarados no disponibles ni los remanentes de créditos ya incorporados en el ejercicio precedente.

Los remanentes incorporados podrán ser aplicados tan solo dentro del ejercicio presupuestario al que la incorporación se acuerde (salvo que amparen proyectos financiados con ingresos afectados, que deben incorporarse, incluso varios años, hasta su finalización) y, en el caso de créditos extraordinarios, suplementos y transferencias, deberán ser aplicados para los mismos gastos que motivaron en cada caso su concesión y autorización.

Por lo demás, la incorporación puede realizarse en cualquier momento del ejercicio siguiente, pero quedará subordinada a la existencia de suficientes recursos financieros para ello, y a estos efectos se considerarán recursos financieros:

- El remanente líquido de tesorería, es decir, el «ahorro» del ayuntamiento.
- Nuevos o mayores ingresos recaudados sobre los totales previstos en el presupuesto corriente (aunque el RD 500/1990 recoge esta posibilidad, en la práctica resulta inviable, pues es sumamente difícil que a lo largo de un ejercicio se haya recaudado un importe superior al total de previsiones del presupuesto de ingresos, con lo cual, en realidad, la incorporación de remanentes puede financiarse únicamente con remanente de tesorería).

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		72



En el caso de incorporación de remanentes para gastos con financiación afectada se considerarán recursos financieros preferentemente los excesos de financiación (es decir, las denominadas desviaciones de financiación positivas) y los compromisos firmes de aportación afectados a los remanentes que se trata de incorporar (recuérdese que el compromiso firme de aportación permite la disponibilidad del crédito para la ejecución del gasto, luego es natural que también permita la incorporación del remanente de crédito que todavía no ha sido gastado en su totalidad).

La tramitación del expediente de incorporación debe regularse en las bases de ejecución del presupuesto, y hacerse constar el órgano que debe autorizarlo. Por su parte, la regla 40 de la Instrucción de contabilidad señala que:

«Cuando se tramiten expedientes de incorporación de remanentes de crédito, será necesaria la oportuna certificación de existencia de remanente de crédito suficiente del ejercicio anterior.

Dicha existencia de remanente de crédito se certificará para cada aplicación presupuestaria al nivel de vinculación jurídica de los créditos vigente en el ejercicio de procedencia.

Solo podrán expedirse certificaciones de existencia de remanentes de crédito, a los efectos de su incorporación, sobre los saldos de remanentes de crédito clasificados como incorporables».

Para concluir, señalar que es posible la incorporación de remanentes en cualquiera de las aplicaciones que integraban la respectiva bolsa de vinculación en el presupuesto de que proceden y que, una vez realizada la incorporación, las partidas afectadas por ellas quedan integradas en la bolsa o bolsas de vinculación correspondientes.

Esta regla general tiene también sus excepciones:

- En el caso de créditos extraordinarios, suplementos de crédito y transferencias, solo pueden ser aplicados a los mismos gastos que motivaron su concesión y autorización, por lo que la incorporación solo podrá realizarse a las mismas partidas que originaron tales remanentes.
- En el caso de créditos derivados de compromisos de gastos debidamente adquiridos en ejercicios anteriores, que deben atender obligaciones derivadas de gastos identificados, por lo que los remanentes que se incorporen lo harán a las mismas partidas que los originaron.
- En el supuesto de créditos por operaciones de capital, porque deberá respetarse la correlación entre los créditos y los recursos afectados a su financiación durante toda la ejecución del proyecto, y también el nivel de vinculación será el mismo del propio proyecto de gasto.

EJEMPLO 12

Para la realización de un gasto concreto, una corporación local ha presupuestado 10.000 euros, lo ha suplementado con 2.000 euros en el mes de marzo y ha ejecutado el gasto a lo largo del ejercicio de la siguiente forma:

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		73

.../...

Crédito inicial	10.000
Modificación +	2.000
Crédito definitivo	12.000
Declarado no disponible	2.000
Retención de crédito	8.000
Autorizado	6.000
Comprometido	5.000
Reconocida obligación	4.500
Ordenado el pago	3.000
Pagado	300

$$\text{Crédito definitivo} - \text{Obligaciones reconocidas} = \text{Remanentes de crédito}$$

$$12.000 - 4.500 = 7.500 \text{ euros}$$

- Saldo de autorizaciones: Autorizado – Comprometido (6.000 – 5.000) = 1.000 euros.
- Saldo de disposiciones: Comprometido – Obligaciones reconocidas (5.000 – 4.500) = 500 euros.
- Saldo de créditos: Disponible + Retenido + No disponible (2.000 + 2.000 + 2.000) = 6.000 euros.

Los remanentes de crédito son, por tanto, de 7.500 euros. Comprobar si son incorporables en los siguientes casos:

- Caso A: provienen de gastos corrientes.
- Caso B: provienen de un gasto de capital o inversión.

Caso A: provienen de gastos corrientes. Del total de 7.500 euros.

No pueden incorporarse los 2.000 euros declarados no disponibles.

En principio, podrían incorporarse los 5.500 euros restantes, pero:

- Por la causa primera (créditos extraordinarios, suplementos de crédito y transferencias concedidas o autorizadas en el último trimestre del ejercicio): no procede la incorporación.
- Por la causa segunda (gastos debidamente comprometidos, saldo de disposiciones): procede la incorporación de 500 euros.
- Por la causa tercera (operaciones de capital): no procede.
- Por la causa quinta (partidas ampliables): no procede.

Toda vez que tampoco pueden incorporarse los 5.000 euros, serán susceptibles de incorporación únicamente 500 euros.

Caso B: provienen de operaciones de inversión o capital. Del total de 7.500 euros.

No pueden incorporarse los 2.000 euros declarados no disponibles.

En principio, también podrían incorporarse los 5.500 euros restantes, pero:

- Por la causa primera (créditos extraordinarios, suplementos de crédito y transferencias concedidas o autorizadas en el último trimestre del ejercicio): no procede la incorporación.

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		74



.../...

- Por la causa segunda (gastos debidamente comprometidos, saldo de disposiciones): procede la incorporación de 500 euros.
- Por la causa tercera (operaciones de capital): procede la incorporación de 5.500 euros (porque no son excluyentes entre sí, es decir, los 500 euros son incorporables por dos causas).
- Por la causa quinta (partidas ampliables): no procede.

En resumen, son incorporables los 5.500 euros.

G) Baja por anulación

Es la modificación del presupuesto de gastos que supone una disminución total o parcial en el crédito asignado a una aplicación presupuestaria.

Corresponde al pleno de la entidad la aprobación de las bajas por anulación de créditos (art. 49 del RD 500/1990).

Puede darse de baja por anulación cualquier crédito del presupuesto de gastos hasta el importe de su saldo, siempre que dicha dotación se estime reducible o anulable sin perturbación del respectivo servicio (art. 50 del RD 500/1990).

Pueden dar lugar a una baja de créditos (art. 51):

- La financiación de remanentes de tesorería negativos. El remanente de tesorería es la cantidad resultante de sumar los fondos líquidos y los derechos pendientes de cobro, y deducir las obligaciones pendientes de pago, todos referidos a 31 de diciembre y correspondientes no solo al ejercicio corriente sino también a los anteriores. Ante un remanente de tesorería negativo, el artículo 193 del TRLRHL exige la adopción de medidas para enjugar ese déficit acumulado o «desahorro». La primera de estas medidas consiste en reducir los gastos del nuevo presupuesto por cuantía igual al déficit producido.

Esta reducción de gastos del nuevo presupuesto se contabilizará en la forma prevista para las bajas por anulación.

- La financiación de créditos extraordinarios y suplementos de créditos. Al respecto, recordar que la financiación de un suplemento de crédito mediante una baja por anulación es una modificación similar a una transferencia de crédito, si bien esta última permite mayor flexibilidad en su tramitación.
- La ejecución de otros acuerdos del pleno de la entidad local. Por ejemplo, si se han previsto unos ingresos concretos en el presupuesto, y por circunstancias sobrevenidas no se realizan en el ejercicio, el pleno puede, a fin de mantener el equilibrio y la estabilidad presupuestaria, reducir consignaciones en cantidades equivalentes a las que van a dejarse de ingresar.

Los requisitos para poder dar de baja la totalidad o parte de un crédito son:

- Que la baja se produzca hasta un máximo del saldo del crédito disponible.
- Que la dotación que se pretende reducir o anular no produzca perturbación en el respectivo servicio.
- Que la aprobación de estas bajas se lleve a cabo por el pleno de la corporación.

H) Ajustes al alza en el presupuesto prorrogado

Como se ha señalado en el epígrafe 4, si a 1 de enero de un ejercicio no ha entrado en vigor el presupuesto definitivo, tanto el TRLRHL como el artículo 21 del Real Decreto 500/1990 prevén el mecanismo de la prórroga presupuestaria para garantizar el funcionamiento de la corporación. Así:

«1. Si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior, hasta el límite global de sus créditos iniciales, como máximo.

2. En ningún caso tendrán singularmente la consideración de prorrogables las modificaciones de crédito ni los créditos destinados a servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio».

El apartado 2 de este artículo recoge los denominados «**ajustes a la baja**» del presupuesto prorrogado. No obstante, aunque se haga referencia al presupuesto, en realidad afectan únicamente a los créditos iniciales, es decir, al estado de gastos, dado su carácter limitativo frente a las meras previsiones del estado de ingresos. Por ello, el presupuesto prorrogado es el presupuesto inicial anterior (pues no son prorrogables las modificaciones) con los correspondientes ajustes a la baja. Por otra parte, dado que el artículo 165.4 del TRLRHL recoge la prohibición de déficit, si el estado de gastos del presupuesto prorrogado sufre ajustes a la baja, el estado de ingresos, que no se ve modificado respecto a las previsiones iniciales del ejercicio anterior, alcanzará una cantidad superior.

Por ello, el apartado 3 del Real Decreto 500/1990 permite también que el presupuesto prorrogado sea objeto de «**ajustes al alza**», siempre que se den ciertas condiciones relativas al destino y a la cuantía del ajuste al alza:

- Respecto a la cuantía, que el margen de los créditos no incorporables, relativo a la dotación de servicios o programas que hayan concluido en el ejercicio inmediato anterior, permita realizar el ajuste correspondiente hasta alcanzar, como máximo, el importe de dicho margen (es decir, por uno solo de los motivos de ajuste a la baja).
- Respecto a la finalidad, que existan compromisos firmes de gastos a realizar en el ejercicio corriente que correspondan a unas mayores cargas financieras anuales generadas por operaciones de crédito autorizadas en los ejercicios anteriores.

Pues bien, estos ajustes al alza, a pesar de no estar definidos en el Real Decreto 500/1990 como tales, tienen la consideración de una verdadera modificación presupuestaria. Así lo entendió la IGAE en su Consulta número 10/1993, y así se ha recogido expresamente en el PGCP

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		76



adaptado a la Administración local, pues dentro del grupo 0, destinado a las cuentas de control presupuestario, figura la cuenta 002, «Presupuesto de gastos. Modificaciones», para «recoger las modificaciones de los créditos presupuestos aprobados por la autoridad competente, incluidos los ajustes al alza del presupuesto prorrogado previstos en el artículo 21.3 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril». Para ello, el plan prevé una divisionaria, la cuenta 002.7, denominada «Presupuesto de gastos. Modificaciones de crédito. Ajustes por prórroga presupuestaria».

7.2. MODIFICACIONES EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS

En la vertiente de los ingresos, el presupuesto recoge solo los «derechos que se prevea liquidar», de lo cual se desprende que las modificaciones en las previsiones de los estados de ingresos no tienen la misma repercusión que las que se producen en los estados de gastos vistas anteriormente. En el TRLRHL se regulan y establecen los requisitos relativos a las modificaciones de los créditos, pero cuando hace referencia a su financiación indica la existencia de modificaciones, en los casos precisos, para el mantenimiento del necesario equilibrio presupuestario. En resumen, las modificaciones en el presupuesto de ingresos, dado que son meras previsiones, vienen motivadas por modificaciones en el presupuesto de gastos y nunca por una mayor o menor recaudación de la prevista.

Son modificaciones del presupuesto de gastos que no conllevan modificación del presupuesto de ingresos:

- Transferencias de crédito.
- Créditos extraordinarios financiados con bajas por anulación.
- Suplementos de crédito financiados con bajas por anulación.
- Bajas por anulación.

El resto de las modificaciones en el presupuesto de gastos conllevan también una modificación en el presupuesto de ingresos. En función de cuál sea la financiación de las primeras puede distinguirse:

- Créditos extraordinarios y suplementos de crédito, si la financiación se obtiene:
 - Por nuevos o mayores ingresos, producirá un aumento a recoger en las previsiones del presupuesto de ingresos.
 - Mediante la utilización del remanente líquido de tesorería, dará origen a su consignación en el concepto presupuestario correspondiente, en concreto en el concepto 870, «Remanente de tesorería», del estado de ingresos, que diferencia la parte destinada a financiar gastos con financiación afectada (subconcepto 870.10) de la destinada a financiar gastos generales (subconcepto 870.000). Este concepto nunca puede tener previsiones iniciales, por ello se incluye en él la parte de remanente de tesorería que se utilice para financiar la modificación presupuestaria, y se diferencia por subconceptos cada una de las aplicaciones del citado remanente para financiar las modificaciones, según su modalidad.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		77

- Ampliaciones de créditos y generación de créditos por ingresos: dado que su financiación consiste en la existencia de nuevos ingresos afectados a gastos determinados, deberán producir una ampliación en el presupuesto de ingresos en la consignación correspondiente.
- Incorporación de remanente de crédito: el aumento en la consignación presupuestaria de ingresos se producirá también como consecuencia de su financiación. Y dado que esta financiación se efectúa mediante la utilización del remanente líquido de tesorería, dará origen a su consignación en el concepto presupuestario correspondiente, en concreto en el concepto 870, «Remanente de tesorería», del estado de ingresos, que diferencia la parte destinada a financiar gastos con financiación afectada (subconcepto 870.10) de la destinada a financiar gastos generales (subconcepto 870.00).

7.3. EQUILIBRIO Y ESTABILIDAD EN LAS MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Tal y como se ha explicado en el apartado relativo a los principios presupuestarios, el principio de prohibición de déficit debe respetarse no solo al aprobar el presupuesto, sino también a lo largo de todo el ejercicio. En consecuencia, siempre que se tramite una modificación presupuestaria, debe verificarse la existencia de financiación. Esta financiación puede obtenerse:

- Mediante la reducción de los créditos habilitados en otra aplicación presupuestaria, como sucede con las transferencias de crédito o con los créditos extraordinarios o suplementos de crédito financiados con bajas.
- Mediante nuevos o mayores ingresos, como sucede en los créditos extraordinarios o suplementos de crédito.
- Mediante ingresos específicos, enumerados en la propia ley (subvenciones, enajenación de bienes...), siempre que no estén ya previstos en el presupuesto, como se recoge en las generaciones de crédito.
- Mediante el remanente de tesorería (afectado o para gastos generales).

Sin embargo, como se ha señalado anteriormente, la utilización del remanente de tesorería para financiar modificaciones presupuestarias significa financiar gastos mediante el Capítulo 8 del estado de ingresos del presupuesto y eso incide negativamente en el objetivo de estabilidad y conllevaría, en principio, la necesidad de aprobar un plan económico-financiero que permitiera en el año en curso y el siguiente alcanzar el objetivo de estabilidad.

Sin embargo, esa exigencia no es tan rigurosa, y pueden distinguirse dos supuestos:

- **Financiación de modificaciones con remanente de tesorería para gastos con financiación afectada.** Aunque su estudio corresponde a la última parte de esta Unidad y, mucho más en profundidad, a las últimas Unidades, el remanente de tesorería afectado se genera por ingresos finalistas (subvenciones, préstamos, enajenación de parcelas, ingresos de naturaleza urbanística) y su utilización es obligatoria. Por ello, la IGAE ha señalado que «el remanente de tesorería se configura como un ingreso financiero (Capítulo 8) cuya utilización exige la tra-

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		78



mitación de un expediente de modificación presupuestaria para destinarlo a la financiación del fin impuesto por una norma con rango de ley de forma que, si financia gastos de carácter no financiero, dará lugar necesariamente a un incumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria y posiblemente, el límite fijado por la regla de gasto», lo que en principio exigiría la aprobación de un plan económico-financiero.

Sin embargo, prosigue la IGAE:

«Se hace necesario analizar el alcance de tales incumplimientos, así como sus efectos sobre la situación económico financiera de la entidad local [...]. El remanente de tesorería, aun cuando se configura contablemente como un activo financiero, su naturaleza se identificaría con el ahorro que genera una entidad local en un ejercicio como consecuencia del desfase entre la ejecución de unos ingresos presupuestarios y las obligaciones reconocidas a las que están afectados, de forma tal que ese ahorro habrá de ser utilizado como fuente de financiación de las obligaciones de ejercicios posteriores a aquel en el que se obtuvo. En consecuencia, no cabe admitir que la utilización del remanente de tesorería afectado por una entidad local sea determinante de una situación de déficit estructural [...].

Sobre la base de lo expuesto cabe afirmar que la recuperación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y, en su caso, de la regla de gasto, incumplidos por la utilización del remanente de tesorería afectado se lograría con la simple aprobación del presupuesto del ejercicio siguiente en situación de equilibrio presupuestario y dentro del límite de variación del gasto computable, sin necesidad de medida estructural alguna dada la naturaleza del remanente de tesorería afectado en el ámbito de la Administración local. En ese contexto, la entidad local deberá elaborar y aprobar un plan económico financiero que se podrá limitar a exponer el origen del desequilibrio en términos de contabilidad nacional y a recoge aquella medida».

- **Financiación de modificaciones con remanente de tesorería para gastos generales.** En el caso en el que el ayuntamiento financie modificaciones de crédito mediante el remanente de tesorería para gastos generales, queda exceptuado de la obligación de aprobar un plan económico-financiero hasta la liquidación del presupuesto, por aplicación del artículo 21.1 del Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de estabilidad presupuestaria.

8. EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO DEL GASTO: LAS FASES DE EJECUCIÓN

El procedimiento de ejecución de un gasto constituye un auténtico procedimiento administrativo, sometido a una doble legalidad: por una parte, a la legislación administrativa, es decir, a la LRJAP y PAC, y por otra, a la legislación financiera, al TRLRHL, artículos 184 y siguientes, y al Real Decreto 500/1990 (arts. 52 a 68).

Aunque los mencionados preceptos son, en general, de carácter imperativo, en algunos aspectos permiten optar entre distintas alternativas posibles, siempre que se regulen en las bases de ejecución. Por ello, el artículo 53 del Real Decreto 500/1990 dispone que:

«Las entidades locales establecerán en las bases de ejecución del presupuesto las normas que regulan el procedimiento de ejecución de los presupuestos de gastos en el marco definido por las leyes y de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 del presente real decreto.

Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 de este artículo, el pleno de la entidad local podrá aprobar reglamentos o normas generales que desarrollen los procedimientos de ejecución del presupuesto; en este supuesto no será necesario reiterar dichas normas en las bases de ejecución del presupuesto, bastando una remisión expresa a aquellas».

Concretadas estas cuestiones, la gestión del presupuesto de gastos comprende, según el Real Decreto 500/1990, las siguientes fases:

- Fase A. Autorización del gasto.
- Fase D. Disposición o compromiso del gasto.
- Fase O. Reconocimiento y liquidación de la obligación.
- Fase P. Ordenación del pago.

Junto a ellas, se encuentran también las operaciones de anulación de cada una de estas fases.

Por otra parte, no es necesario que se desarrollen de forma sucesiva, pues las entidades locales podrán, en la forma que reglamentariamente se establezca, abarcar en un solo acto administrativo dos o más fases de ejecución de las enumeradas en el apartado anterior.

Por ello, el Real Decreto 500/1990, en sus artículos 67 y 68, dispone que:

«Artículo 67.

1. Un mismo acto administrativo podrá abarcar más de una de las fases de ejecución del presupuesto de gastos enumeradas en el artículo 52, pudiéndose dar los siguientes casos:

- a) Autorización – Disposición.
- b) Autorización – Disposición – Reconocimiento de la obligación.

2. El acto administrativo que acumule dos o más fases producirá los mismos efectos que si dichas fases se acordaran en actos administrativos separados.

Artículo 68.

1. Las entidades locales deberán establecer en las bases de ejecución del presupuesto los supuestos en que, atendiendo a la naturaleza de los gastos y a criterios de economía y agilidad administrativa, se acumulen varias fases en un solo acto administrativo.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		80



2. En cualquier caso, el órgano de la autoridad que adopte el acuerdo deberá tener competencia, originaria, delegada o desconcentrada, para acordar todas y cada una de las fases en que aquel se incluya».

El anterior artículo permite que las fases de autorización (A), disposición (D) y reconocimiento de la obligación (O) puedan agruparse entre sí, pero no podrán agruparse con la ordenación del pago. Esta prohibición responde a que las tres primeras son parte integrante del proceso de ejecución del gasto, mientras que la última corresponde a la ejecución del pago.

Todas ellas tienen trascendencia presupuestaria, y las dos últimas producen también una alteración en la situación patrimonial de la entidad, por lo que todas ellas tienen, como se verá en la Unidad siguiente, adecuado reflejo contable (en el caso de la ordenación del pago, con carácter potestativo).

De igual forma, todas las fases de ejecución del gasto quedan sometidas a control interno, manifestado a través de la función interventora.

8.1. FASE A. AUTORIZACIÓN DEL GASTO (ART. 54 DEL RD 500/1990)

Se define en el artículo 54 del Real Decreto 500/1990, según el cual:

«1. La autorización es el acto mediante el cual se acuerda la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario.

2. La autorización constituye el inicio del procedimiento de ejecución del gasto, si bien no implica relaciones con terceros externos a la entidad local».

Se trata de un acto decisorio de carácter interno de la corporación en virtud del cual el órgano competente (el alcalde o el pleno o la junta de Gobierno local) decide la realización de un gasto cuya cuantía no está concretada aún, y a tal finalidad reserva parte o la totalidad de un crédito presupuestario, pues el crédito pasa de retenido a autorizado (la retención se produce automáticamente por el hecho de expedirse por el interventor la certificación de existencia de saldo suficiente para la autorización del gasto) o directamente de disponible a autorizado, pero no implica relaciones con terceros. Es una operación interna de la Administración, que presumiblemente se materializará en un gasto, pero que no necesariamente tiene que llegar a serlo, toda vez que es un acto que no origina ni compromisos ni derechos ni obligaciones recíprocas, y puede ser revocado por quien lo autorizó.

Puede acordarse aisladamente o juntamente con el acto de disposición del gasto y del de reconocimiento de la obligación.

EJEMPLO 13

Un ayuntamiento reconoce la necesidad de realizar unas obras de pavimentación de determinadas calles de la ciudad. Se ha cumplido toda la normativa sobre encargo, aprobación y definitiva

.../...

.../...

formalización de los proyectos técnicos y, previa la certificación del interventor de existencia de crédito disponible, el presidente o el pleno, o la junta de Gobierno local, según los casos, y con base en la aprobación de los proyectos, «autoriza» la realización de esas obras, lo que produce en la partida presupuestaria una reserva de crédito por dicha autorización. El importe consignado en los proyectos servirá de referencia para fijar el importe de la autorización, a espera de la adjudicación del contrato.

Todavía no ha nacido ningún tipo de relación con terceros, toda vez que es ahora cuando se da comienzo al expediente de contratación: junto a la aprobación de los proyectos ha tenido lugar la aprobación de pliegos de condiciones, publicación de la licitación, etc.

Son requisitos de la autorización:

- La determinación del objeto del gasto, es decir, de «en qué» se va a gastar.
- La existencia de crédito presupuestario específico suficiente: los órganos que tengan a su cargo la gestión de los créditos y sean responsables de los programas de gasto podrán solicitar las certificaciones de existencia de crédito pertinentes, a los efectos de la tramitación de los expedientes de gasto.

Los interventores de las entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen (y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen) sin crédito suficiente.

- La fiscalización previa del interventor: mediante el examen de todo expediente o documento en que se formule una propuesta de gasto, a fin de verificar que su contenido y tramitación se han ajustado a las disposiciones legales.

Si concluye el ejercicio sin haberse producido el acto de disposición, los créditos autorizados quedan anulados de pleno derecho, salvo la posibilidad de que algunos de ellos puedan incorporarse como remanentes en el ejercicio siguiente.

8.2. FASE D. DISPOSICIÓN O COMPROMISO DEL GASTO (ART. 56 DEL RD 500/1990)

«1. La disposición o compromiso es el acto mediante el cual se acuerda la realización de gastos, previamente autorizados, por un importe exactamente determinado, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos.

2. La disposición o compromiso es un acto con relevancia jurídica para con terceros, vinculando a la entidad local a la realización de un gasto concreto y determinado, tanto en su cuantía como en las condiciones de ejecución».

La fiscalización del interventor se dirigirá a comprobar que el importe del gasto a disponer no exceda del autorizado y que la selección del destinatario del gasto se haya efectuado de acuerdo con la normativa vigente.

Así pues, sobre un gasto previamente autorizado, que suponía ya una reserva de crédito, el órgano competente (el alcalde o el pleno, o la junta de Gobierno local, según los casos) puede acordar la realización de gastos, por una cuantía cierta, adquiriéndose los compromisos correspondientes frente a terceros, y vinculando jurídicamente a la entidad, por lo que la disposición ya es una fase externa.

Existe ya un compromiso con un tercero, pero no existe todavía una obligación. Esta fase puede acordarse aislada o junto con la fase de autorización, e incluso reconocimiento de la obligación.

En el ejemplo del epígrafe anterior daría lugar a la disposición o compromiso la adjudicación del contrato a la persona seleccionada en el procedimiento licitatorio. En este momento, sí existe ya una relación con terceros, ya que la entidad local se obliga, mediante un contrato, a pagar una cantidad concreta (la de la adjudicación), que puede ser igual o inferior a la de la autorización, siempre que la obra se realice de forma correcta.

8.3. FASE O. RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN (ART. 58 DEL RD 500/1990)

«El reconocimiento y liquidación de la obligación es el acto mediante el cual se declara la existencia de un crédito exigible contra la entidad derivado de un gasto autorizado y comprometido».

En la fase anterior, ha nacido ya una relación que vincula a la entidad con un tercero; en el caso del ejemplo, la relación deriva de un contrato, pero no existe aún obligación de pagar, al no haberse ejecutado el contrato con la entrega de la cosa o la realización de la prestación. Es ahora, previo el cumplimiento del requisito de la entrega o realizada la prestación, cuando va a nacer la obligación de pagar el precio pactado.

En esta fase, el órgano competente (el alcalde) declara la existencia de una obligación de la corporación, previa comprobación de la realización de la prestación (que la obra se ha realizado, que el servicio se ha prestado, que el suministro se ha entregado, etc.).

Por ello, el artículo 59 del Real Decreto 500/1990 recoge los requisitos al disponer que:

«1. Previamente al reconocimiento de las obligaciones habrá de acreditarse documentalmente ante el órgano competente la realización de la prestación o el derecho del acreedor, de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto.

2. Las entidades locales establecerán en las bases de ejecución del presupuesto los documentos y requisitos que, de acuerdo con el tipo de gastos, justifiquen el reconocimiento de la obligación».

EJEMPLO 14

Una entidad local establece en sus bases de ejecución, que se consideran documentos justificativos:

- Las nóminas.
- Las facturas originales expedidas por los contratistas que deben contener la emisión al ayuntamiento (con constancia del CIF), la identificación del contratista, el número de factura, la

.../...

.../...

fecha de emisión, la descripción del gasto, el periodo al que corresponde, la concejalía que efectuó el encargo y la conformidad del concejal gestor y de un técnico municipal o funcionario responsable.

- Las certificaciones de obra expedidas por los servicios técnicos correspondientes, a las que se unirá la correspondiente factura emitida por el contratista, con los requisitos anteriores.
- Los tiques de caja, para gastos inferiores a seis euros.
- Los cargos bancarios, para los gastos financieros.

Igualmente, establece que son requisitos imprescindibles para el reconocimiento de las obligaciones derivadas de contratos la acreditación de la prestación de garantía definitiva y la formalización del contrato.

El acto de reconocimiento supone formalmente la aparición de un acreedor concreto de la entidad local, es decir, una alteración patrimonial por una cantidad líquida. Puede acordarse aisladamente o, cuando así esté previsto en las bases de ejecución, juntamente con las fases de autorización y disposición.

En el ejemplo del epígrafe 8.1, una vez que se haya dado comienzo a las obras, la entidad expide las certificaciones de obra autorizadas por el técnico competente, y una vez revisada, la certificación se considera como documento suficiente para proceder al reconocimiento y liquidación de la obligación.

Según el artículo 60 del Real Decreto 500/1990, corresponderá al presidente de la entidad local el reconocimiento y la liquidación de obligaciones derivadas de los compromisos de gastos legalmente adquiridos. Sin embargo, corresponderá al pleno de la entidad el reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria.

Con esta fase termina el proceso de ordenación del gasto, ya que a partir de aquí lo que nace es la obligación de pagar.

8.3.1. Especial referencia a los acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto

Como se ha explicado en el epígrafe anterior, los gastos presupuestarios se reconocerán cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento o liquidación de la obligación presupuestaria, lo que requiere acreditación documental (generalmente una factura) de la realización de la prestación (obra, servicio, suministro...), además de la conformidad de los órganos gestores con la citada prestación.

Sin embargo, mientras existan gastos correspondientes a bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad para los que todavía no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y en consecuencia, no se han aplicado al presupuesto de gastos estaremos ante los denominados «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», que, como veremos en la siguiente unidad, deben registrarse en la cuenta 413.

Esta situación tendrá lugar:

- De forma transitoria, durante todo el año, mientras se vayan recibiendo en el ayuntamiento facturas correspondientes a bienes y servicios durante su tramitación y mientras no estén aplicadas al presupuesto y cuando se reciban en el ayuntamiento facturas correspondientes a bienes y servicios para los que no exista consignación presupuestaria.
- En todo caso, a 31 de diciembre de cada ejercicio, si existen facturas para las que todavía no se ha finalizado la tramitación administrativa y no se ha dictado el acto de reconocimiento de la obligación así como cuando se hayan recibido en el ayuntamiento facturas correspondientes a bienes y servicios para las que no exista consignación presupuestaria y no se hayan realizado los trámites necesarios que hubieran permitido su aplicación al presupuesto.

En este sentido, el Tribunal de Cuentas, en su informe de fiscalización de las actuaciones desarrolladas por las entidades locales en relación con las operaciones de endeudamiento previstas en el Real Decreto-Ley 5/2009 en su recomendación segunda, dice que:

«Para mejorar la imagen fiel de los estados financieros y la correcta aplicación del principio de devengo, sería conveniente que se regulase el procedimiento de asentar en contabilidad los gastos desde el momento en que se realizan, con independencia del momento en que las correspondientes facturas sean comprobadas, conformadas, aceptadas o reconocidas».

Esta recomendación dio lugar a la aprobación de la Resolución de 25 de junio de 2013, de la comisión mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, en la que insta al Gobierno a regular un procedimiento obligatorio de registro contable de los gastos de las entidades locales desde el mismo momento en el que se devengan, con independencia del momento en que las correspondientes facturas sean objeto de comprobación, conformidad, aceptación o reconocimiento presupuestario.

En esta misma línea, la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y su anexo, el PGCP adaptado a la Administración local, permite que, cuando se trate de activos o de gastos que deban imputarse al presupuesto, la imputación patrimonial o financiera se pueda realizar a medida en que tenga lugar la imputación presupuestaria, aunque el devengo haya sido anterior. Ahora bien, a 31 de diciembre, si hay obligaciones devengadas que todavía no han sido aplicadas al presupuesto deben registrarse en la contabilidad financiera mediante la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», tal y como veremos en la Unidad siguiente.

8.4. FASE P. ORDENACIÓN DEL PAGO (ART. 61 DEL RD 500/1990)

«La ordenación del pago es el acto mediante el cual el ordenador de pagos, en base a una obligación reconocida y liquidada, expide la correspondiente orden de pago contra la tesorería de la entidad».

La ordenación del pago es el acto por el cual el presidente o alcalde de la corporación ordena a la tesorería local que realice el pago material.

La ordenación puede realizarse en documentos «individuales» (documento P), o bien en «relaciones de órdenes de pago» (conjunto de órdenes), en cuyo caso recogerán, como mínimo y para cada una de las obligaciones en ellas incluidas:

- Sus importes bruto y líquido.
- La identificación del acreedor.
- Las aplicaciones presupuestarias a que deban imputarse las operaciones.

Según el artículo 65:

«1. La expedición de órdenes de pago se acomodará al plan de disposición de fondos que se establezca por el presidente de la entidad o por el órgano facultado para ello en el caso de organismos autónomos dependientes, y con la periodicidad y vigencia que el mismo determine.

2. El plan de disposición de fondos considerará aquellos factores que faciliten una eficiente y eficaz gestión de la tesorería de la entidad, y recogerá necesariamente la prioridad de los gastos de personal y de las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores».

Finalmente, tiene lugar el pago material, que consiste en una salida material de fondos de la corporación, por cualquiera de los medios admitidos (talón, transferencia, etc.). Este acto es competencia de la tesorería local, y en puridad no constituye una fase de ejecución del presupuesto.

Sin perjuicio de los preceptos anteriores, debemos recordar que la LOEPSF ha elevado a la categoría de sostenibilidad financiera la sostenibilidad de la deuda comercial, que entiende que existe «cuando el periodo medio de pago a los proveedores no supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad» (art. 4).

Por su parte, el artículo 13 del mismo texto legal dispone que:

«6. Las Administraciones públicas deberán publicar su periodo medio de pago a proveedores y disponer de un plan de tesorería que incluirá, al menos, información relativa a la previsión de pago a proveedores de forma que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad. Las Administraciones públicas velarán por la adecuación de su ritmo de asunción de compromisos de gasto a la ejecución del plan de tesorería.

Cuando el periodo medio de pago de una Administración pública, de acuerdo con los datos publicados, supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad, la Administración deberá incluir, en la actualización de su plan de tesorería inmediatamente posterior a la mencionada publicación, como parte de dicho plan lo siguiente:

- a) El importe de los recursos que va a dedicar mensualmente al pago a proveedores para poder reducir su periodo medio de pago hasta el plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad.
- b) El compromiso de adoptar las medidas cuantificadas de reducción de gastos, incremento de ingresos u otras medidas de gestión de cobros y pagos, que le permita

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		86



generar la tesorería necesaria para la reducción de su periodo medio de pago a proveedores hasta el plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad».

Y el artículo 14 del mismo texto legal, en consonancia con el artículo 135 de la Constitución, establece que:

«Los créditos presupuestarios para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

El pago de los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones públicas gozará de prioridad absoluta frente a cualquier otro gasto».

El Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la LOEPSF, establece lo siguiente:

«Artículo 4. Cálculo del periodo medio de pago global a proveedores.

La Administración central, las comunidades autónomas, las corporaciones locales y las Administraciones de la Seguridad Social calcularán el periodo medio de pago global a proveedores, al que se refiere la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, que comprenderá el de todas sus entidades incluidas en el artículo 2, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Periodo medio de pago} = \frac{\sum (\text{Periodo medio de pago de cada entidad} \times \text{Importe operaciones de la entidad})}{\sum \text{Importe operaciones de las entidades}}$$

Se entenderá por importe de las operaciones de la entidad, el importe total de pagos realizados y de pagos pendientes en los términos indicados en los artículos siguientes.

Artículo 5. Cálculo del periodo medio de pago de cada entidad.

1. A los efectos del cálculo del periodo medio de pago global al que se refiere el artículo anterior, el periodo medio de pago de cada entidad se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Periodo medio de pago de cada entidad} = \frac{\text{Ratio operaciones pagadas} \times \text{Importe total pagos realizados} + \text{Ratio operaciones pendientes de pago} \times \text{Importe total pagos pendientes}}{\text{Importe total pagos realizados} + \text{Importe total pagos pendientes}}$$

2. Para los pagos realizados en el mes, se calculará el ratio de las operaciones pagadas de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Ratio de las operaciones pagadas} = \frac{\sum (\text{Número de días de pago} \times \text{Importe de la operación pagada})}{\text{Importe total de pagos realizados}}$$

Se entenderá por número de días de pago, los días naturales transcurridos desde:

Los treinta posteriores a la fecha de entrada de la factura en el registro administrativo, según conste en el registro contable de facturas o sistema equivalente, o desde la fecha de aprobación de la certificación mensual de obra, según corresponda, hasta la fecha de pago material por parte de la Administración. En los supuestos en los que no haya obligación de disponer de registro administrativo, se tomará la fecha de recepción de la factura.

En el caso de las facturas que se paguen con cargo al fondo de liquidez autonómico o con cargo a la retención de importes a satisfacer por los recursos de los regímenes de financiación para pagar directamente a los proveedores, se considerará como fecha de pago material la fecha de la propuesta de pago definitiva formulada por la comunidad autónoma o la corporación local, según corresponda.

3. Para las operaciones pendientes de pago al final del mes se calculará la ratio de operaciones pendientes de pago de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Ratio de operaciones pendientes de pago} = \frac{\sum (\text{Número de días pendientes de pago} \times \text{Importe de la operación pendiente de pago})}{\text{Importe total de pagos pendientes}}$$

Se entenderá por número de días pendientes de pago, los días naturales transcurridos desde los treinta posteriores a la fecha de anotación de la factura en el registro administrativo, según conste en el registro contable de facturas o sistema equivalente, o desde la fecha de aprobación de la certificación mensual de obra, según corresponda, hasta el último día del periodo al que se refieran los datos publicados. En los supuestos en que no haya obligación de disponer de registro administrativo, se tomará la fecha de recepción de la factura.

4. Para el caso de las corporaciones locales no incluidas en el ámbito subjetivo definido en los artículos 111 y 135 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la referencia al mes prevista en este artículo se entenderá hecha al trimestre del año natural».

8.5. ÓRGANO COMPETENTE PARA CADA FASE DE EJECUCIÓN DEL GASTO

A) Dentro del importe de los créditos presupuestados, en los municipios de régimen común, corresponde la **autorización y disposición de los gastos** al presidente o al pleno de la entidad, o a los órganos facultados para ello en los estatutos de los organismos autónomos, conforme a la normativa vigente. Por consiguiente:

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		88



Corresponde al presidente o al alcalde, entre otros (disp. adic. segunda del texto refundido de la Ley de contratos del sector público):

- Las contrataciones y concesiones de toda clase cuando su importe no supere el 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto y en cualquier caso los 6.000.000 de euros, incluidas las de carácter plurianual cuando su duración no sea superior a cuatro años, siempre que el importe acumulado de todas sus anualidades no supere ni el porcentaje indicado, referido a los recursos ordinarios del presupuesto del primer ejercicio, ni la cuantía señalada.
- La adquisición de bienes y derechos cuando su valor no supere el 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto, ni los 3.000.000 de euros.
- En general, todos los no reservados al pleno, en virtud de la cláusula residual del artículo 21 de la LRBRL.

Corresponde al pleno:

- Las contrataciones y concesiones de toda clase cuando su importe supere el 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto y, en cualquier caso, los 6.000.000 de euros, así como los contratos y concesiones plurianuales cuando su duración sea superior a cuatro años y los plurianuales de menor duración siempre que el importe acumulado de todas sus anualidades supere las cuantías señaladas.
- La adquisición de bienes y derechos cuando su valor supere el 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto o los 3.000.000 de euros.

Las bases de ejecución del presupuesto para cada ejercicio recogerán las delegaciones o desconcentraciones que en materia de disposición o compromiso de gastos se hayan efectuado.

En los municipios de gran población, incluidos en el ámbito de aplicación del Título X de la LRBRL, el órgano competente es la junta de Gobierno local, con independencia de la cuantía de la autorización y disposición del gasto, correspondiéndole también la competencia para ampliar las anualidades y modificar los porcentajes de los límites de los gastos plurianuales.

B) El **reconocimiento y liquidación** corresponderá, en todos los municipios:

- Al presidente de la entidad local, o al órgano facultado para ello, en el caso de organismos autónomos dependientes, si se trata de obligaciones derivadas de los compromisos de gastos legalmente adquiridos.
- Al pleno de la entidad, el reconocimiento extrajudicial de créditos si no existe dotación presupuestaria. Como se ha señalado anteriormente, se trata de gastos ejecutados con alguna irregularidad, por incumplimiento bien del procedimiento de gestión presupuestaria (por ejemplo, por falta de crédito presupuestario), del procedimiento de contratación (por ejemplo, por omitir trámites esenciales en el expediente) o de ambos. En estos casos, en virtud del principio de prohibición del enriquecimiento injusto, la Administración debe indemnizar al contratista o

al tercero por el valor de los gastos ocasionados como consecuencia de la realización de la prestación. La aprobación de esta indemnización a favor del tercero, que corresponde al pleno de la corporación, supone «reconocer la obligación de pago extrajudicialmente»; es decir, sin necesidad de acudir a los tribunales.

C) Las funciones de **ordenación del pago** en todos los municipios competen al presidente de la entidad local o al órgano que tenga atribuida la función en los organismos autónomos dependientes.

- El presidente de la entidad podrá delegar el ejercicio de esta función.
- El pleno de la entidad local podrá crear una unidad de ordenación de pagos que ejerza las funciones administrativas de la ordenación de pagos bajo la autoridad del presidente.
- El pleno de las entidades de más de 500.000 habitantes podrá crear una unidad central de tesorería que ejerza las funciones de la ordenación de pagos, bajo la superior autoridad del presidente.

9. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DEL GASTO

9.1. GASTOS PLURIANUALES (ARTS. 174 DEL TRLRHL Y 79 A 88 DEL RD 500/1990)

Según el artículo 79 del Real Decreto 500/1990: «Son gastos de carácter plurianual aquellos que extienden sus efectos económicos a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen y comprometan».

La realización de gastos plurianuales está sometida a ciertas condiciones:

- Cobertura presupuestaria en cada año: «La autorización y el compromiso de los gastos de carácter plurianual se subordinarán al crédito que para cada ejercicio se consigne en los respectivos presupuestos» (arts. 174 del TRLRHL y 79.2 del RD 500/1990).
- Inicio de la ejecución en el propio ejercicio en que se autoricen.
- Deben ser objeto de adecuada e independiente contabilización.
- Naturaleza de los gastos. Se tratará de gastos que requieran un gran desembolso, o que exijan su ejecución a lo largo de varios ejercicios en congruencia con la planificación o programación acordada. Según el artículo 174 del TRLRHL:

«2. Podrán adquirirse compromisos de carácter plurianual siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio y que además se encuentren en alguno de los casos siguientes:

a) Inversiones y transferencias de capital.

b) Los demás contratos y los de suministro, de consultoría, de asistencia técnica y científica, de prestación de servicios, de ejecución de obras de

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		90



mantenimiento y de arrendamiento de equipos no habituales de las entidades locales, sometidos al texto refundido de la Ley de contratos de Administraciones públicas [en adelante, TRLCAP] que no puedan ser estipulados o resulten antieconómicos por un año.

c) Arrendamiento de bienes inmuebles.

d) Cargas financieras de las deudas de la entidad local y de sus organismos autónomos.

e) Transferencias corrientes que se deriven de convenios suscritos por las corporaciones locales con otras entidades públicas o privadas sin ánimo de lucro».

Los gastos recogidos en los apartados a), b) y e) del párrafo anterior no podrán aplicarse a un número de ejercicios superior a cuatro años [por lo que los incluidos en las letras c) y d) no están sujetos a esta limitación].

Los gastos incluidos en los apartados a) y e) (inversiones y transferencias de capital y transferencias corrientes) se someten también a ciertos porcentajes máximos de financiación en ejercicios posteriores al del compromiso: el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios futuros no podrá exceder de la cantidad que resulte de aplicar al crédito del año en que la operación se comprometió los siguientes porcentajes:

- En el ejercicio inmediato siguiente, el 70 %.
- En el segundo ejercicio, el 60 %.
- En el tercer y cuarto ejercicio, el 50 %.

Con independencia de esto, para los programas y proyectos de inversión que taxativamente se especifiquen en las bases de ejecución del presupuesto, podrán adquirirse compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios futuros hasta el importe que para cada una de las anualidades se determine.

A estos efectos, cuando en los créditos presupuestarios se encuentren incluidos proyectos de las características señaladas anteriormente, los porcentajes a los que nos hemos referido se aplicarán sobre dichos créditos una vez deducida la anualidad correspondiente a dichos proyectos.

Finalmente, el artículo 174 del TRLRHL, en su apartado 5, señala que, en casos excepcionales, el pleno de la corporación podrá ampliar el número de anualidades, así como elevar los porcentajes a que se refiere el apartado anteriormente citado. Esta competencia atribuida al pleno de la corporación hay que entenderla referida a la junta de Gobierno local en los municipios de gran población regulados en el Título X de la LRBRL [pues su art. 127.1, letra f), atribuye a la junta «las contrataciones y concesiones, incluidas las de carácter plurianual, la ampliación del número de anualidades y la modificación de los porcentajes de gastos plurianuales...»].

Junto a los anteriores requisitos y límites establecidos por el TRLRHL, el Real Decreto 500/1990 añade algunos aspectos más, recogidos en los artículos 82, apartados 2, 3 y 4, y 83, apartado 2:

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		91

- Artículo 82.2. En los supuestos de créditos extraordinarios y suplementos de créditos, el pleno de la entidad local podrá acordar que los límites para gastos plurianuales (del 70, 60 y 50 %) se calculen sobre el importe del crédito extraordinario en el primer caso y sobre el importe del crédito inicial más el suplemento de crédito en el segundo.
- Artículo 82.3. Igualmente, podrá el pleno incrementar los límites citados cuando se trate de créditos modificados como consecuencia de reorganizaciones administrativas por él aprobadas.
- Artículo 82.4. La aplicación de estos límites se hará en todo momento tomando en consideración los niveles de vinculación jurídica de los créditos (es decir, calculados sobre la bolsa de vinculación del ejercicio en que se adjudica y compromete).
- Artículo 83.2. En cualquier caso, cuando los créditos presupuestarios se encuentren destinados en parte a la ejecución de anualidades de proyectos de inversión iniciados en ejercicios anteriores, los límites se calcularán una vez deducidas las anualidades correspondientes a estos últimos, salvo en el caso de que el compromiso procedente de ejercicios anteriores se refiera a la ejecución de la última de las anualidades autorizadas.

De la regulación anterior pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Los gastos plurianuales son aquellos que se inician en el ejercicio presupuestario corriente pero sus efectos no se limitan al propio año, sino que se van a extender a ejercicios futuros. Por ejemplo, un contrato de limpieza viaria que se adjudica por tres años, prorrogable por otro año.
- La verificación de la existencia de crédito adecuado y suficiente se realizará en el ejercicio en el que se tramite el gasto, pero exclusivamente por el importe por el que el gasto va a ser imputado al ejercicio corriente. Una vez adoptado el compromiso de gasto plurianual (por ejemplo, una vez adjudicado el contrato), la corporación debe recoger en los presupuestos de los ejercicios siguientes crédito presupuestario suficiente para las obligaciones que se deriven de ese compromiso en cada año.
- Cuando se trate de gastos plurianuales derivados de proyectos de inversión, de contratos, de transferencias corrientes o de capital, el número de ejercicios futuros a que se extienda el compromiso no puede exceder de cuatro (que, sumado al ejercicio en que se inicia el gasto, será un total de cinco anualidades). Este límite puede ser incrementado:
 - Si el proyecto o programa de inversión se especifica en las bases de ejecución del presupuesto.
 - Si se adopta acuerdo expreso por el pleno (en los municipios de régimen común) o por la junta de Gobierno (en los municipios de gran población).
- Cuando se trate de gastos plurianuales derivados de proyectos de inversión o de transferencias corrientes o de capital, además del límite de cuatro ejercicios futuros, el gasto que se impute a cada uno de los ejercicios siguientes no podrá exceder del 70, 60 y 50 %, respectivamente. Estos porcentajes se aplicarán sobre una base de cálculo

constituida por la vinculación jurídica del año en que se adjudica y compromete el gasto plurianual o si lo acuerda el pleno o la junta de Gobierno, sobre el importe del crédito extraordinario o sobre el importe del crédito inicial más el suplemento de crédito si se ha tramitado cualquiera de estas modificaciones presupuestarias.

No obstante, estos porcentajes pueden ser alterados:

- Si el proyecto o programa de inversión se especifica en las bases de ejecución del presupuesto.
- Si se adopta acuerdo expreso por el pleno (en los municipios de régimen común) o por la junta de Gobierno (en los municipios de gran población).

EJEMPLO 15

Una entidad local pretende realizar unas obras de inversión de 990.000 euros, consistentes en la construcción de un centro de asistencia sanitaria y social con destino preferente a la población de escasos recursos, bajo la denominación de «Centro múltiple sanitario», comprensivo de varias plantas, que incluye una casa de baños, un laboratorio de análisis, una zona de atención primaria a la salud, una zona de observación nutricional y otra zona de atención psicológica y psiquiátrica. Dado que la entidad tiene en ejecución otros proyectos de inversión y que no puede asumir este nuevo proyecto en un único ejercicio, pretende ejecutar estas obras en el ejercicio 2015 y durante los cuatro años siguientes (2016, 2017, 2018 y 2019). Para ello, ha dado carácter plurianual al gasto y ha presupuestado exclusivamente el crédito destinado a ejecutar parte de las obras durante el año 2015, por importe de 300.000 euros, si bien el contrato de obras recaerá en un único adjudicatario que, en su conjunto, realice la oferta más ventajosa de acuerdo con la pluralidad de criterios recogidos en los pliegos del contrato.

La partida presupuestaria está incluida en una bolsa de vinculación (función y capítulo) con los siguientes créditos (en €):

Aplicación: 312/622 «Centros de salud. Inversión nueva»	600.000
Proyecto 13/312/622.00 «Centro de vacunación infantil» ..	250.000
Proyecto 12/312/622.01 «Centro de vacunación canina» ...	50.000
Proyecto 15/312/622.02 «Centro múltiple sanitario»	300.000
Aplicación: 312/632 «Centros de salud. Reforma y reposición»	450.000
Proyecto 13/312/632.00 «Rehabilitación casa de socorro» .	100.000
Proyecto 15/312/632.01 «Reforma. Laboratorio toma de muestras»	150.000
Proyecto 15/312/632.02 «Reforma. Centro planificación familiar»	200.000
Total bolsa de vinculación	1.050.000

Además de estos proyectos, también tienen la consideración de plurianuales el centro de vacunación canina, que se inició en el año 2012, y finalizará en el año 2015, la rehabilitación de la casa de socorro, que se inició en el año 2013 y finalizará en el año 2017 (anualidad 2016: 300.000 €; anualidad 2017: 350.000 €), y la reforma del laboratorio, que se iniciará en el año 2015 y finalizará en el 2018 (anualidades 2016 y 2017: 150.000 €; anualidad 2018: 200.000 €).

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

UNIDAD 2

93

.../...

Por otra parte, en el momento de iniciarse el procedimiento de contratación para el centro múltiple sanitario, ha tenido lugar la recepción de las obras correspondientes al centro de vacunación infantil tras la aprobación de todas las certificaciones, incluida la final de obra y liquidación del contrato, por importe de 200.000 euros. Igualmente, ya se han adjudicado las obras para la reforma del centro de planificación familiar, por importe de 190.000 euros y se ha publicado el anuncio de licitación del contrato de reforma del laboratorio para los análisis derivados de la toma de muestras.

En el anexo de inversiones, se comprueba que todos estos proyectos se financian con recursos generales, es decir, que ninguno tiene financiación afectada.

Calcular los importes máximos de ejecución del centro sanitario múltiple correspondientes al año corriente 2015 y los importes máximos autorizados por la ley para los ejercicios siguientes.

En primer lugar, ha de calcularse el importe máximo de ejecución de esta obra en el propio ejercicio corriente 2015 y para ello, al igual que con cualquier otro gasto, se toma en consideración el importe disponible en la vinculación jurídica, si bien con mayor cautela puesto que todos son proyectos de inversión que el equipo de Gobierno municipal pretende ejecutar este año (en €):

Disponible inicial en bolsa de vinculación	1.050.000
<Obligaciones (O) Centro vacunación infantil>	- 200.000
<Compromiso (D) Centro vacunación canina>	- 50.000
<Compromiso (D) Rehabilitación casa de socorro>	- 100.000
<Compromiso (D) Reforma centro planificación>	- 190.000
<Autorización (A) Reforma laboratorio>	- 150.000
Disponible al día de la fecha	360.000

En consecuencia, la entidad local puede ejecutar en el año 2015 hasta 360.000 euros y no solo los 300.000 que había previsto inicialmente en el presupuesto. El exceso sobre el importe inicialmente presupuestado se ha debido a 50.000 euros sobrantes tras la recepción de una obra y a 10.000 euros más procedentes de una baja en la adjudicación de un contrato.

En segundo lugar, se procede a calcular el importe máximo de ejecución en los cuatro ejercicios siguientes, teniendo en cuenta las limitaciones previstas en los artículos 174 del TRLRHL y 82.1 del Real Decreto 500/1990. Para ello, se procede a determinar la base de cálculo para la aplicación de los porcentajes del 70, 60 y 50 %, respectivamente.

En aplicación del artículo 82.4 del Real Decreto 500/1990, que señala que la aplicación de estos límites se efectuará teniendo en cuenta los niveles de vinculación jurídica de los créditos, se tomará el disponible inicial en la bolsa de vinculación. Este disponible inicial en bolsa de vinculación asciende a 1.050.000 euros.

Finalmente, el importe que puede comprometerse sobre presupuestos futuros debe respetar la cantidad resultante de aplicar los porcentajes anteriores al crédito inicial de la vinculación jurídica, es decir, si X es el crédito inicial de la vinculación, los compromisos de todos los proyectos plurianuales deben respetar las cantidades resultantes de aplicar los porcentajes sobre la vinculación jurídica del año en que se autoriza y compromete el gasto.

En el ejemplo sabemos que hay otros dos proyectos con anualidades que se extienden a ejercicios futuros (la rehabilitación de la casa de socorro hasta el 2017 y la reforma del laboratorio hasta el 2018). No consideramos el centro de vacunación canina, porque la anualidad del 2015 es la última y por ello ya no incidirá en los compromisos de ejercicios futuros.

En consecuencia, las anualidades del centro múltiple sanitario (o de cualquier otro proyecto plurianual que se comprometiera este año) deben respetar las siguientes cuantías:

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		94



.../...

Año 2016: Límite 70 % sobre 1.050.000 euros: 735.000 euros.

Importe ya comprometido: 450.000 euros (casa socorro 300.000 + laboratorio 150.000 €).

Máximo para anualidad centro múltiple sanitario y otros proyectos: 285.000 euros.

Año 2017: Límite 60 % sobre 1.050.000 euros: 630.000 euros.

Importe ya comprometido: 500.000 (casa socorro 350.000 + laboratorio 150.000 €).

Máximo para anualidad centro múltiple sanitario y otros proyectos: 130.000 euros.

Año 2018: Límite 50 % sobre 1.050.000 euros: 525.000 euros.

Importe ya comprometido: 200.000 (laboratorio).

Máximo para anualidad centro múltiple sanitario y otros proyectos: 325.000 euros.

Año 2019: Límite 50 % sobre 1.050.000 euros: 525.000 euros.

De momento no hay ningún compromiso que haya de considerarse, por lo que puede comprometerse hasta los 525.000 euros.

Comentario del autor: gastos plurianuales y contratación anticipada

El artículo 110.2 del texto refundido de la Ley de contratos del sector público (en adelante, TRLCSP) recoge la posibilidad de tramitación de expedientes de gastos de contratación por el sistema de contratación anticipada, lo cual supone la posibilidad de iniciar un expediente de contratación durante un ejercicio, llegando incluso a la adjudicación, con la finalidad de que entre en vigor en el ejercicio siguiente, para lo cual queda sometido a la condición suspensiva de existencia de crédito.

Esta posibilidad de contratación anticipada se recoge tanto para un contrato que deba concluir en un ejercicio como para los contratos plurianuales. Así, el citado artículo dispone:

«Los expedientes de contratación podrán ultimarse incluso con la adjudicación y formalización del correspondiente contrato, aun cuando su ejecución, ya se realice en una o en varias anualidades, deba iniciarse en el ejercicio siguiente. A estos efectos podrán comprometerse créditos con las limitaciones que se determinen en las normas presupuestarias de las distintas Administraciones públicas sujetas a esta ley».

El citado artículo contiene una remisión a las normas presupuestarias de las distintas Administraciones públicas, que en el caso de las entidades locales se encuentra en el TRLRHL, en concreto en el artículo 174, que, como se ha señalado, permite la contratación plurianual «siempre que su ejecución se inicie en el propio ejercicio».

Esta exigencia del artículo 174 del TRLRHL no ha sido derogada expresamente, por lo que muchos autores consideran que en la Administración local no existe autorización legal para la contratación anticipada de gastos plurianuales.

9.2. ÓRDENES DE PAGO A JUSTIFICAR (ARTS. 69 A 72 DEL RD 500/1990)

Como excepción a la regla general según la cual el reconocimiento de la obligación y la orden de pago solo pueden tener lugar cuando exista constancia documental de la realización de la prestación (es decir, cuando la obra, servicio o suministro han sido efectuados), el artículo 190 del TRLRHL y los artículos 69 y siguientes del Real Decreto 500/1990 regulan la figura de los pagos a justificar, cuya característica consiste en que tiene lugar la salida material

de fondos con carácter previo a la documentación justificativa que permite el reconocimiento de la obligación.

Por ello, el Real Decreto 500/1990 dispone que tendrán el carácter de órdenes de pago a justificar aquellas cuyos documentos justificativos no puedan acompañarse en el momento de su expedición.

La única nota que distingue a estos pagos es la falta de esos documentos justificativos que son condición indispensable para que pueda emitirse la correspondiente orden de pago.

Esta nota de excepcionalidad hace que estén sometidos a ciertas limitaciones:

- Las órdenes a justificar se expedirán con base en una resolución de la autoridad competente para autorizar «el gasto» a que se refieran, y se aplicarán a los correspondientes créditos presupuestarios. Por tanto, la obligación de pago se aplica al presupuesto del ejercicio como cualquier gasto ordinario.
- Deberán acomodarse al plan de disposición de fondos de tesorería establecido por el presidente, salvo que se trate de paliar las consecuencias de acontecimientos catastróficos, situaciones que supongan grave peligro o necesidades que afecten directamente a la seguridad pública.
- Los perceptores de órdenes de pago a justificar quedarán obligados a justificar la aplicación de las cantidades percibidas en el plazo máximo de tres meses desde la percepción de los correspondientes fondos, estarán sujetos al régimen de responsabilidades que establece la ley, y deberán reintegrar a la entidad local las cantidades no invertidas o no justificadas.
- No podrán expedirse nuevas órdenes de pago a justificar, por los mismos conceptos presupuestarios, a perceptores que tuvieran en su poder fondos pendientes de justificación.
- Las condiciones que regulan la expedición de órdenes de pago a justificar deben estar previstas en las bases de ejecución o en un reglamento específico para tal finalidad. Por ello, las entidades locales podrán establecer en las bases de ejecución del presupuesto las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar y las formas de justificación. Las mencionadas normas deberán determinar:
 - Forma de expedición y ejecución de las órdenes de pago a justificar.
 - Situación y disposición de los fondos.
 - Pagos que pueden realizarse con fondos a justificar.
 - Cantidad máxima que puede librarse.
 - Conceptos presupuestarios a los que sean aplicables.
 - Régimen de las justificaciones.
 - Límites cuantitativos.
 - Contabilidad y control.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		96



EJEMPLO 16

La corporación decide comprar varios diccionarios para el ayuntamiento, aunque no se ha decidido aún de qué editorial. Hará un documento ADO con imputación a la correspondiente aplicación presupuestaria (por ejemplo, 920/220.01 «Administración general/material de oficina, libros»), por una cantidad que se estime suficiente, por ejemplo, 600 euros, y lo entrega a una persona habilitada para la percepción de los fondos. Supongamos que esta persona adquiere finalmente diccionarios por importe total de 490 euros. Cuando rinda la cuenta justificativa, aportará las facturas justificativas por los 490 euros y debe reintegrar los 110 euros sobrantes.

9.3. ANTICIPOS DE CAJA FIJA (ART. 73 DEL RD 500/1990)

El artículo 73 del Real Decreto 500/1990 dispone:

«Para las atenciones corrientes de carácter periódico o repetitivo, tales como dietas, gastos de locomoción, material de oficina no inventariable, conservación y otros de similares características, los fondos librados a justificar podrán tener el carácter de anticipos de caja fija.

Tendrán la consideración de anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter no presupuestario y permanente que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al presupuesto del año en que se realicen, de los gastos a que se refiere el apartado anterior».

Los anticipos de caja fija son operaciones extrapresupuestarias: se trata de una cantidad de dinero que se entrega a un pagador o habilitado para la realización de gastos fijos, periódicos y repetitivos. Inicialmente no se imputan a ninguna aplicación presupuestaria; de ahí que sean cantidades de naturaleza «extrapresupuestaria»: mientras en los pagos a justificar la imputación presupuestaria se produce en el momento de la expedición de la orden de pago, aunque la imputación económica se demora hasta el momento de la justificación de los fondos por el habilitado, en los anticipos de caja fija la imputación presupuestaria tiene lugar cuando se justifican los fondos aplicados por el cajero, y se procede a una reposición de los mismos.

Esta figura se somete a las siguientes limitaciones:

- Las provisiones en concepto de anticipos de caja fija se realizarán con base en una resolución dictada por la autoridad competente para autorizar «los pagos» y se aplicarán inicialmente al concepto no presupuestario que se determine.
- Los cajeros, pagadores y habilitados que reciban anticipos de caja fija deberán rendir cuentas por los gastos atendidos con tales anticipos a medida que sus necesidades de tesorería aconsejen la reposición de los fondos utilizados.
- Las órdenes de pago de reposición de fondos se expedirán con aplicación a los conceptos presupuestarios a que correspondan las cantidades debidamente justificadas y por el importe de las mismas, previa presentación y aprobación de las correspondientes cuentas por la autoridad competente (esta fase ya tiene carácter

presupuestario: una vez atendidos gastos con anticipos, se imputan al presupuesto y a la aplicación concreta a que tales gastos corresponden).

- Los fondos no invertidos que se hallen en poder de los respectivos cajeros, pagadores o habilitados a fin de ejercicio serán utilizados por estos, en el nuevo ejercicio, para las atenciones para las que el anticipo se concedió.
- Los perceptores de estos fondos están obligados a justificar la aplicación de los percibidos a lo largo del ejercicio presupuestario, por lo que, al menos en el mes de diciembre de cada año, habrán de rendir cuentas de dicha aplicación.

Las entidades locales podrán establecer, en las bases de ejecución del presupuesto, las normas que regulen los anticipos de caja fija, y determinar aplicaciones presupuestarias cuyos gastos se podrán atender mediante anticipos, límites cuantitativos, régimen de reposiciones, contabilidad y control...

EJEMPLO 17

La corporación prevé en las bases de ejecución que los gastos de teléfono se atiendan mediante un anticipo de caja fija. Para ello se habilita una cuenta restringida de pagos, con destino exclusivo a tal fin, por importe de 100.000 euros. A principios del mes de marzo, la compañía telefónica carga en la cuenta los recibos correspondientes a enero y febrero, por importe de 15.000 euros. Una vez pagados, será cuando se imputen, contablemente, a su aplicación presupuestaria, mediante el ADO correspondiente, y permitiendo reponer los fondos gastados pues el pago de los 15.000 euros se destina a la cuenta restringida de donde salieron.

EJEMPLO 18

Una entidad local ha establecido en las bases de ejecución de su presupuesto que cada concejala con responsabilidades delegadas en materia de gastos dispondrá de una provisión de fondos, como anticipo de caja fija, con los siguientes requisitos:

- Su cuantía no podrá exceder del 5 % de los créditos cuya gestión le corresponda del capítulo 2, «Gastos en bienes corrientes y servicios».
- Podrán atenderse pagos derivados de gastos corrientes de los capítulos 2 y 4 del presupuesto de gastos, de cuantía inferior a 3.000 euros, que tengan carácter periódico o repetitivo, y que posteriormente se aplicarán al presupuesto del año en que se produzcan.
- En los meses de junio y diciembre deberá procederse a la solicitud de reposición de los fondos aplicados, justificando las cantidades invertidas.

10. LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Una vez iniciado un ejercicio económico, las operaciones de gestión del presupuesto de ingresos se concretan en las de reconocimiento, gestión, liquidación, inspección y recaudación

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		98



de tributos, exigencia de precios públicos y efectividad de derechos procedentes de rendimientos y productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio.

A diferencia de lo que ocurre en materia de gastos, ni el TRLRHL ni el Real Decreto 500/1990 (salvo el art. 45 destinado al «compromiso de ingreso») se ocupan de la ejecución del presupuesto de ingresos, toda vez que constituyen meras previsiones y no participan del carácter limitativo propio de las consignaciones de gastos. En el PGCP local se regula la forma en que debe contabilizarse el reconocimiento y liquidación de derechos y las actuaciones derivadas de estos, como el cobro o recaudación, la anulación, el aplazamiento o fraccionamiento, etc.

Las fases de ejecución del presupuesto de ingresos son tres:

- Compromiso de ingreso.
- Reconocimiento de derechos.
- Cobro o recaudación.

10.1. COMPROMISO DE INGRESO

Según el artículo 45 del Real Decreto 500/1990:

«Compromiso firme de ingreso [...] es el acto por el que cualesquiera entes o personas, públicas o privadas, se obligan, mediante un acuerdo o concierto con la entidad local, a financiar total o parcialmente un gasto determinado de forma pura o condicionada».

El compromiso es, por tanto, un acto por el que una persona se compromete a financiar un gasto determinado (por ejemplo, cuando la comunidad autónoma concede una subvención, cuando se firma un convenio por el que alguna Administración se compromete a financiar una obra o un servicio, etc.).

El compromiso de ingresos es una fase que puede o no producirse en la gestión del presupuesto. Lo más habitual es que el procedimiento de gestión comience directamente con la fase siguiente, el «reconocimiento del derecho».

No obstante, cuando se trata de ingresos afectados (como las subvenciones, los procedentes de enajenaciones de bienes inmuebles, etc.), esta fase puede tener lugar. Cuando existe un compromiso firme de ingreso:

- La disponibilidad de los créditos del presupuesto de gastos financiados con estos ingresos, si antes estaba condicionada, adquiere efectividad (art. 173.6 del TRLRHL, que señala que la disponibilidad de los créditos presupuestarios quedará condicionada, en todo caso, a la existencia de documentos fehacientes que acrediten compromisos firmes de aportación, cuando se trata de ayudas, subvenciones u otras formas de cesión de recursos por terceros).
- Pueden incorporarse los remanentes de crédito no gastados financiados con este compromiso [art. 48.2 a) del RD 500/1990].
- Puede generar crédito en el estado de gastos si el ingreso no estaba presupuestado y no es de naturaleza tributaria [art. 43.1 a) del RD 500/1990].

10.2. RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DEL DERECHO

Se produce en el momento en que la entidad local puede exigir jurídicamente una determinada cantidad, es decir, cuando en virtud de un acto administrativo y por aplicación de normas legales y reglamentarias se concreta en una cantidad líquida el importe de la obligación impuesta a un tercero.

El reconocimiento del derecho se produce, por ejemplo, cuando se aprueba el padrón o lista cobratoria de algunos impuestos (impuestos sobre bienes inmuebles, actividades económicas o vehículos de tracción mecánica), cuando se liquida una tasa, cuando se impone una multa, etc.

En esta fase sí surge un derecho (un activo) a favor de la corporación, con lo que tiene lugar una alteración patrimonial.

Los derechos reconocidos siempre se imputan al presupuesto vigente en el momento de su reconocimiento y liquidación, aunque proceda de un ejercicio anterior (por ejemplo, los servicios de inspección tributaria han detectado una construcción nueva que se realizó hace tres años y que no ha tributado por el impuesto sobre construcciones y tampoco ha sido dada de alta en el impuesto sobre bienes inmuebles. Pues bien, tras el correspondiente procedimiento, estos ingresos se imputarán al presupuesto del año en que se reconozcan y liquiden, es decir, al ejercicio corriente). Así lo establece el artículo 163 del TRLRHL, que señala:

«El ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural, y a él se imputarán los derechos liquidados en el mismo, con independencia del periodo del que deriven».

Por otra parte, a efectos presupuestarios y contables, se diferencia entre ingresos de contraído previo a la recaudación e ingresos de contraído simultáneo a la recaudación:

- Los ingresos de contraído previo a la recaudación son aquellos en los que el reconocimiento del derecho se produce en un momento temporal anterior a su recaudación o cobro. Por ejemplo, los ingresos de cobro periódico por recibo, tales como los impuestos sobre bienes inmuebles o actividades económicas. El reconocimiento del derecho se produce cuando se aprueba el padrón o lista cobratoria, normalmente en el mes de marzo de cada ejercicio (momento en el que el ayuntamiento conoce la identidad de los sujetos pasivos, la realización de los hechos imponibles y el importe de cada derecho de cobro). Sin embargo, la recaudación efectiva se realizará en el periodo que establezca cada ordenanza fiscal.
- Los ingresos de contraído simultáneo a la recaudación son aquellos en los que el reconocimiento del derecho se produce como consecuencia del cobro o recaudación. Por ejemplo, en las tasas que se recaudan por autoliquidación, en las que el sujeto pasivo declara el hecho imponible, cuantifica la deuda y la ingresa.

10.3. COBRO O RECAUDACIÓN

Viene constituida por la entrada material o virtual de fondos en la tesorería de la corporación, y puede tener lugar con carácter previo, simultáneo o posterior al reconocimiento del derecho.

10.4. ÓRGANO COMPETENTE PARA LA EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

En ejecución de las previsiones de ingresos, son actos o acuerdos que derivan en el reconocimiento y liquidación de derechos, principalmente, los derivados de la potestad tributaria de la entidad local (en aplicación de sus ordenanzas fiscales y asimilables, como las ordenanzas reguladoras de precios públicos), la aceptación de subvenciones y transferencias, los derivados de la enajenación de bienes patrimoniales y los derivados de la concertación de operaciones de crédito.

En general, en todos los municipios la competencia para dictar los actos administrativos en materia de gestión, que supone reconocimiento y liquidación de derechos, corresponde al presidente o al alcalde [en función de la cláusula residual de los arts. 21.1 s) y 124.4 ñ) de la LRBRL], con las siguientes excepciones:

- En los municipios de régimen común, corresponde al pleno:
 - La concertación de operaciones de crédito cuya cuantía acumulada, dentro de cada ejercicio económico, exceda del 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto. Este acuerdo, además, ha de ser adoptado por mayoría absoluta [arts. 22.1 m) y 47.1 l) de la LRBRL].
 - La enajenación de bienes patrimoniales cuando su importe exceda del 10 % de los recursos ordinarios del presupuesto [art. 22.1 o) de la LRBRL].
- En los municipios de gran población, incluidos en el Título X de la LRBRL, corresponde a la junta de Gobierno local la concertación de todas las operaciones de crédito, con independencia de su cuantía y modalidad y la enajenación de bienes patrimoniales, cualquiera que sea su valor [art. 127.1 f) y g) de la LRBRL].
- Por otra parte, si el municipio de gran población utiliza la fórmula de la habilitación legal prevista en el artículo 135 de la LRBRL y procede a la creación del órgano de gestión tributaria, le corresponderán como propias, entre otras, las competencias de gestión y liquidación de tributos y el seguimiento y la ordenación de la ejecución del presupuesto de ingresos en lo relativo a ingresos tributarios.

11. EL CIERRE Y LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

Como consecuencia del principio de anualidad, el cierre y liquidación del presupuesto de gastos se realizará el último día del ejercicio presupuestario (que coincide con el año natural), antes del cierre de la contabilidad, y después de contabilizadas todas las operaciones relativas a la ejecución del presupuesto de gastos.

El artículo 191 del TRLRHL dispone que el presupuesto de cada ejercicio se liquidará, en cuanto a la recaudación de derechos y al pago de obligaciones, el 31 de diciembre del año natural correspondiente, y quedarán a cargo de la tesorería local los ingresos y pagos pendientes, según sus respectivas contracciones.

Las obligaciones reconocidas y liquidadas no satisfechas el último día del ejercicio, los derechos pendientes de cobro y los fondos líquidos a 31 de diciembre, correspondientes al ejercicio que se cierra y a los anteriores, configurarán el remanente de tesorería de la entidad. Esta

cuantificación debe realizarse teniendo en cuenta los posibles ingresos afectados y minorando, de acuerdo con lo que establezca el pleno, los derechos pendientes de cobro que se consideren de difícil o imposible recaudación.

La confección de los estados demostrativos de la liquidación del presupuesto deberá realizarse antes del 1 de marzo del ejercicio siguiente, y forma parte del conjunto de documentos que constituyen los estados y cuentas anuales.

La aprobación de la liquidación del presupuesto de la entidad y del de sus organismos autónomos corresponde al presidente de la entidad local, previo informe de la intervención, y se dará cuenta al pleno en la primera sesión que celebre de la liquidación de cada uno de los presupuestos citados, una vez efectuada su aprobación.

Las entidades locales remitirán copia de la liquidación de sus presupuestos, antes de finalizar el mes de marzo del ejercicio siguiente al que corresponda, a la comunidad autónoma y al centro o dependencia del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que este determine.

El objeto de la liquidación es obtener un análisis del grado de realización del presupuesto, por comparación entre los créditos asignados y los realmente gastados, y los ingresos previstos y los realizados.

Por ello, el artículo 93 del Real Decreto 500/1990 dispone que la liquidación del presupuesto pondrá de manifiesto:

- Respecto del presupuesto de gastos y para cada aplicación presupuestaria: los créditos iniciales, sus modificaciones, los créditos definitivos, los gastos autorizados y comprometidos, las obligaciones reconocidas, los pagos ordenados y los pagos netos realizados.

Si la liquidación del presupuesto de gastos consiste en un análisis del grado de realización del presupuesto por comparación entre los créditos asignados y los gastados, y teniendo en cuenta que aquellos créditos no afectados al cumplimiento de obligaciones —es decir, los remanentes— quedan anulados, parece claro que créditos gastados son aquellos con cargo a los cuales se han reconocido obligaciones.

Por ello, la liquidación del presupuesto de gastos se realizará por comparación de los créditos definitivos (iniciales más posibles modificaciones) y obligaciones reconocidas.

- Respecto del presupuesto de ingresos y para cada concepto: las previsiones iniciales, sus modificaciones, las previsiones definitivas, los derechos reconocidos y anulados, así como los recaudados netos.

La liquidación del presupuesto de ingresos proporcionará la información referente al grado de consecución de las previsiones, por comparación entre estas y los derechos reconocidos, pero también la relativa al proceso de gestión del presupuesto, y pondrá de manifiesto los derechos pendientes de cobro.

Como consecuencia de la liquidación del presupuesto deberán determinarse las siguientes magnitudes:

- Derechos pendientes de cobro y obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.
- Resultado presupuestario del ejercicio.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		102



- Remanente de crédito.
- Remanente de tesorería.

Sin perjuicio de que todas ellas sean estudiadas en profundidad en sus Unidades correspondientes, una visión global de la ejecución y liquidación del presupuesto exige adelantar algunas nociones relativas a tales magnitudes.

11.1. DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE

Los derechos pendientes de cobro que a la finalización del ejercicio integran la agrupación de presupuestos cerrados estarán constituidos por:

- Los derechos liquidados durante el ejercicio, pendientes de cobro a 31 de diciembre, es decir, los procedentes del presupuesto de ingresos correspondiente a dicho ejercicio.
- Los derechos liquidados en ejercicios anteriores, pendientes de cobro a 31 de diciembre, es decir, los procedentes de presupuestos cerrados correspondientes a ejercicios anteriores a aquel.

Estos derechos quedan a cargo de la tesorería local y sus operaciones deben ser, en el futuro, objeto de contabilización independiente de la propia de los derechos del presupuesto corriente.

11.2. OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE

Las obligaciones que integran la agrupación de presupuestos cerrados estarán constituidas por:

- Las obligaciones liquidadas durante el ejercicio, pendientes de pago a 31 de diciembre, esté o no ordenado su pago, es decir, las procedentes del presupuesto de gastos correspondiente a dicho ejercicio.
- Las obligaciones liquidadas en ejercicios anteriores, pendientes de pago a 31 de diciembre, esté o no ordenado su pago, es decir, las procedentes de presupuestos cerrados correspondientes a ejercicios anteriores a aquel.

Al igual que antes, estas obligaciones pendientes de pago quedan a cargo de la tesorería local y deberán ser objeto de contabilización independiente.

11.3. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (ART. 96 DEL RD 500/1990)

El resultado presupuestario es una magnitud que permite comprobar en qué medida los derechos liquidados durante el ejercicio han sido suficientes para financiar las obligaciones reconocidas durante el mismo. Se regula en los artículos 96 y 97 del Real Decreto 500/1990.

Viene determinado por la diferencia entre los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias reconocidas en dicho periodo, tomadas en sus valores netos, es decir, deducidas las anulaciones.

Así pues:

Resultado presupuestario = Derechos reconocidos netos – Obligaciones reconocidas netas

- El resultado presupuestario será positivo, superávit, si los derechos reconocidos netos son superiores a las obligaciones reconocidas netas.
- El resultado presupuestario será negativo, déficit, cuando las obligaciones reconocidas netas han superado a los derechos reconocidos netos.

Como se indicó, el artículo 97 del Real Decreto 500/1990 impone una serie de ajustes en el resultado presupuestario a fin de que la información que este proporciona no se vea desvirtuada. Por consiguiente, sobre la cifra así obtenida, se realizarán los siguientes ajustes:

- El resultado presupuestario se ajustará en aumento por el importe de las obligaciones reconocidas que hayan sido financiadas con remanente de tesorería para gastos generales (natural, pues la entidad local ha financiado gastos con el ahorro de ejercicios anteriores, de tal forma que ha reconocido obligaciones y no ha reconocido derechos, luego sin este ajuste la información presupuestaria no sería real).
- Cuando la entidad realice gastos con financiación afectada, el resultado presupuestario del ejercicio se ajustará en aumento por el importe de las desviaciones de financiación negativas y en disminución por el importe de las desviaciones de financiación positivas. Los ajustes tienen lugar por los importes correspondientes a las desviaciones de financiación imputables al ejercicio.

Nota: gastos con financiación afectada.

Aunque su estudio corresponde a la Unidad de cierre y liquidación del presupuesto, avanzamos unas nociones para la mejor comprensión del resultado presupuestario.

Un gasto con financiación afectada es cualquier proyecto de gasto que se financie, en todo o en parte, con recursos concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron (regla 46 de la ICAL).

Tal y como se expuso en la explicación de los principios presupuestarios, el conjunto de los ingresos se destinará a la financiación del conjunto de obligaciones (desafectación), si bien existen determinados ingresos para los cuales la propia ley prevé una finalidad concreta; son los denominados ingresos afectados o finalistas:

- El producto de la enajenación de bienes patrimoniales (afectados a gastos de inversión).
- El producto de las operaciones de crédito (afectados a gastos de inversión).

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		104



- Las subvenciones (afectadas a la finalidad concreta para la cual fueron otorgadas).
- Las contribuciones especiales (afectadas a la realización de la obra o al establecimiento o ampliación del servicio por el cual se exigen).
- Los procedentes del aprovechamiento urbanístico (afectados a conservar o incrementar el patrimonio municipal del suelo o a las finalidades previstas en la legislación urbanística de cada comunidad autónoma).

Las desviaciones de financiación se producen porque el ritmo de ejecución del gasto normalmente no coincide con el ritmo de percepción de los ingresos específicos que lo financian, por lo que en un ejercicio presupuestario puede percibirse mayor ingreso que el correspondiente al gasto ejecutado (desviación de financiación positiva) o menor ingreso que el correspondiente al gasto ejecutado (desviación de financiación negativa). Por eso, la regla 50 de la ICAL define la desviación de financiación como 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.

EJEMPLO 19

Una entidad local tiene previsto en el presupuesto del año X1 (ejercicio corriente) la construcción de una escuela infantil por 1.000.000 de um financiada con la venta de un edificio patrimonial, también por valor de 1.000.000 de um. Procede a la venta del edificio en julio e inicia el procedimiento de contratación de las obras, las adjudica y comienza su ejecución. A 31 de diciembre de X1 las obras no han finalizado, y se han reconocido obligaciones correspondientes a las certificaciones aprobadas únicamente por valor de 600.000 um.

Al liquidar el presupuesto del año X1, en el conjunto de derechos reconocidos, figurarán 1.000.000 de um correspondientes a la venta del edificio. Por su parte, en el conjunto de obligaciones reconocidas estarán también las propias de la escuela infantil, pero solo por importe de 600.000 um. En definitiva, como consecuencia de este proyecto de gasto se obtendrá un resultado presupuestario positivo en 400.000 um que no es real, pues ha tenido lugar un exceso de financiación (mayor percepción de ingresos con relación al ritmo de ejecución del gasto: desviación de financiación positiva) que distorsiona la información presupuestaria.

Durante el ejercicio siguiente, año X2, deberá incorporarse el remanente de gasto financiado con ingresos afectados (por importe de 400.000 um). En este ejercicio ya no se reconoce ningún derecho, pues el edificio se vende una sola vez y, sin embargo, sí se reconocen las obligaciones propias del resto de la obra, hasta su finalización, por importe de 400.000 um. En resumen, la situación es inversa al ejercicio anterior: se obtendrá un resultado presupuestario negativo en 400.000 um debido a una menor percepción de ingresos con relación al ritmo de ejecución del gasto (desviación de financiación negativa), que también distorsiona la información presupuestaria.

En ambos casos, el resultado presupuestario debe ser ajustado:

- En el año X1: debe minorarse en el importe de la desviación de financiación positiva (por 400.000 um).
- En el año X2: debe aumentarse en el importe de la desviación de financiación negativa (por 400.000 um).

Debe recordarse que (regla 50 de la ICAL):

- Las desviaciones de financiación deben calcularse por cada agente financiador o tercero del que proceda la financiación afectada, mediante la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Desviación de financiación} = \text{Derechos reconocidos} - \text{Coeficiente de financiación} \times \text{Obligaciones reconocidas}$$

- Las desviaciones de financiación que ajustan el resultado presupuestario son las imputables al ejercicio, por lo que en la anterior fórmula deben recogerse únicamente los derechos y las obligaciones reconocidos durante el ejercicio cuyo presupuesto se liquida.
- La suma de todas las desviaciones de financiación imputables a cada ejercicio será cero en el último año, pues ya se habrán compensado las desviaciones de todos los ejercicios en sus desfases de ejecución.
- Las desviaciones de financiación también deben calcularse de forma acumulada, desde el año de inicio de la ejecución del gasto, en cuyo caso deben recogerse los derechos y las obligaciones reconocidos acumuladamente en todos los ejercicios. Si este resultado es positivo (desviación de financiación acumulada positiva), este importe constituye una tesorería afectada al proyecto concreto, por lo que debe minorar el remanente de tesorería para gastos generales.
- Si el coeficiente de financiación no varía a lo largo de todo el periodo de ejecución del gasto, las desviaciones acumuladas hasta el año X2 menos las desviaciones acumuladas hasta el año X1 serán las imputables al año X2.

Esquema del resultado presupuestario

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario
a) Operaciones corrientes				
b) Otras operaciones no financieras				
1. Total operaciones no financieras (a + b) ...				
2. Activos financieros				
3. Pasivos financieros				
Resultado presupuestario del ejercicio				
Ajustes:				
4. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales				
5. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio				
6. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio				
Resultado presupuestario ajustado				

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		106



11.4. REMANENTES DE CRÉDITO (ART. 98 DEL RD 500/1990)

Los remanentes de crédito están constituidos por los saldos de créditos definitivos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas.

En definitiva, todo lo que no ha sido efectivamente gastado, es decir, lo que no ha llegado a la fase 0 de reconocimiento de la obligación.

$$\text{Remanentes de crédito} = \text{Créditos definitivos} - \text{Obligaciones reconocidas}$$

Integran los remanentes de crédito los siguientes componentes:

- Saldo de autorizaciones:

$$\text{Gastos autorizados} - \text{Gastos comprometidos}$$

- Saldo de disposiciones:

$$\text{Gastos comprometidos} - \text{Obligaciones reconocidas}$$

- Saldo de créditos:

$$\begin{aligned} &\text{Disponibles} + \text{Retenidos (RC1)} + \text{No disponibles (RC2)} \\ &(\text{iniciales} \\ &\quad - \text{Retenidos.} \\ &\quad - \text{No disponibles.} \\ &\quad - \text{Autorizados}). \end{aligned}$$

El saldo de créditos también será:

$$\text{Créditos definitivos} - \text{Gastos autorizados}$$

Como se ha dicho, los remanentes de crédito quedarán anulados de pleno derecho a la finalización del ejercicio, salvo la posibilidad de su incorporación en los casos previstos por la ley y vistos en el epígrafe correspondiente a las modificaciones presupuestarias.

11.5. REMANENTE DE TESORERÍA (ART. 101 DEL RD 500/1990)

El remanente de tesorería no se obtiene de la liquidación del presupuesto, pues los distintos componentes que lo integran no siempre tienen carácter presupuestario. Por el contrario, su cuantificación se obtiene a partir de los datos que proporciona la contabilidad general. No obs-

tante, se incluye su estudio, ya que es una magnitud que debe obtenerse «como consecuencia de la liquidación del presupuesto», tal y como indica el artículo 93.2 del Real Decreto 500/1990.

Sin perjuicio de que esta magnitud se estudie en profundidad en la Unidad 11, se introduce un avance en este momento por unidad de la materia.

El concepto de remanente de tesorería se recoge en el artículo 191.2 del TRLRHL, que establece:

«Las obligaciones reconocidas y liquidadas no satisfechas el último día del ejercicio, los derechos pendientes de cobro y los fondos líquidos a 31 de diciembre configuran el remanente de tesorería de la entidad local. La cuantificación del remanente de tesorería deberá realizarse [...] minorando, de acuerdo con lo que reglamentariamente se establezca, los derechos pendientes de cobro que se consideren de difícil o imposible recaudación».

El artículo 101 del Real Decreto 500/1990 establece que:

«El remanente de tesorería de la entidad local estará integrado por los derechos pendientes de cobro, las obligaciones pendientes de pago y los fondos líquidos, todos ellos referidos a 31 de diciembre del ejercicio».

Por su parte, en la Instrucción del modelo normal de contabilidad local aprobada por la Orden 1781/2013, la regulación del remanente de tesorería se recoge en el apartado 24.6 de la memoria.

A) Fondos líquidos a 31 de diciembre

Los fondos líquidos a 31 de diciembre están constituidos:

- Por los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias a su nombre (salvo los saldos de determinadas cuentas de caja y bancos por pagos a justificar).
- Por aquellas inversiones financieras de carácter no presupuestario en que se hayan materializado excedentes temporales de tesorería que reúnan el suficiente grado de liquidez, constituidas al amparo del artículo 199.2 del TRLRHL, que establece: «Igualmente, las entidades locales podrán rentabilizar sus excedentes temporales de tesorería mediante inversiones que reúnan las condiciones de liquidez y seguridad».

B) Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre

Los derechos pendientes de cobro comprenderán:

- Derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio pendientes de cobro.
- Derechos presupuestarios liquidados en ejercicios anteriores pendientes de cobro.
- Los saldos de las cuentas de deudores no presupuestarios.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		108



C) Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre

Las obligaciones pendientes de pago comprenderán:

- Las obligaciones presupuestarias pendientes de pago, reconocidas durante el ejercicio, esté o no ordenado su pago.
- Las obligaciones presupuestarias pendientes de pago reconocidas en ejercicios anteriores, esté o no ordenado su pago.
- Los saldos de las cuentas de acreedores no presupuestarios.

$$\text{Remanente de tesorería} = \text{Fondos líquidos} + \text{Derechos pendientes de cobro} - \text{Obligaciones pendientes de pago}$$

Esquema del remanente de tesorería

Componentes	Importes	
1 (+) Fondos líquidos	—	—
2 (+) Derechos pendientes de cobro	—	—
(+) Del presupuesto corriente	—	—
(+) De presupuestos cerrados	—	—
(+) De operaciones no presupuestarias	—	—
(–) Cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	—	—
3 (–) Obligaciones pendientes de pago	—	—
(+) Del presupuesto corriente	—	—
(+) De presupuestos cerrados	—	—
(+) De operaciones no presupuestarias	—	—
(–) Pagos realizados pendientes de aplicación definitiva	—	—
I. Remanente de tesorería total (1 + 2 – 3)	—	
II. Saldos de dudoso cobro	—	
III. Exceso de financiación afectada	—	
IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I – II – III)	—	

D) Clases de remanente de tesorería y utilización

El remanente de tesorería calculado como se ha señalado en el punto anterior (Fondos líquidos de tesorería + Derechos pendientes de cobro – Obligaciones pendientes de pago, todos ellos a 31 de diciembre) se denomina remanente de tesorería total.

El remanente de tesorería total se divide en dos partes:

- Remanente de tesorería para gastos con financiación afectada, concepto 870.00.
- Remanente de tesorería disponible para gastos generales, concepto 870.00.

a) Remanente de tesorería para gastos con financiación afectada

También recibe la denominación de exceso de financiación afectada o excedente de financiación afectada.

Si la entidad local ha ejecutado gastos con financiación afectada, el exceso de financiación afectada está constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas (acumuladas) que se produzcan en fin de ejercicio, en dichos gastos y para cada una de las aplicaciones del presupuesto de ingresos que los financian. El exceso de financiación afectada solo podrá tomar valor cero o positivo.

b) Remanente de tesorería disponible para gastos generales

El apartado 24.6 de la memoria del modelo normal de contabilidad local dispone que el remanente de tesorería disponible para la financiación de gastos generales se determina minuyendo el remanente de tesorería total en el importe de los derechos pendientes de cobro que, en fin de ejercicio, se consideren de difícil o imposible recaudación y en el exceso de financiación afectada producido.

- Minoración por los derechos de difícil o imposible recaudación.

Para determinar el importe de los derechos de imposible o difícil recaudación (salvos de dudoso cobro) se deberá tener en cuenta la antigüedad de las deudas, el importe de las mismas, la naturaleza de los recursos de que se trate, los porcentajes de recaudación tanto en periodo voluntario como en vía ejecutiva y los demás criterios de valoración que de forma ponderada se establezcan por la entidad local.

Al respecto, la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local, recoge en su artículo segundo una modificación del TRLRHL, e incluye un nuevo artículo 193 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 193 bis. Derechos de difícil o imposible recaudación.

Las entidades locales deberán informar al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y a su pleno, u órgano equivalente, del resultado de la aplicación de los criterios determinantes de los derechos de difícil o imposible recaudación con los siguientes límites mínimos:

a) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos de los dos ejercicios anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 25 %.

b) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos del ejercicio tercero anterior al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 50 %.

c) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos de los ejercicios cuarto a quinto anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 75 %.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		110



d) Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presupuestos de los restantes ejercicios anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán en un 100 %».

- En el exceso de financiación producido.

En consecuencia, una vez minorado el remanente de tesorería con aquellos ingresos pendientes de cobro de imposible o difícil recaudación, debe minorarse también en el exceso de financiación afectada constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas (acumuladas) que se produzcan en fin de ejercicio.

E) Características del remanente de tesorería

- Es una magnitud que muestra el ahorro acumulado por la entidad local a lo largo de los sucesivos ejercicios, por lo que tiene en cuenta, además de las operaciones presupuestarias del ejercicio, las operaciones de presupuestos cerrados y las operaciones no presupuestarias. Por eso viene a ser la acumulación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.
- Se calcula únicamente a fecha 31 de diciembre de cada ejercicio. Así lo ha establecido la IGAE en las Consultas 2/1992 y 3/1996.

La Consulta 2/1992 establece:

«La voluntad del legislador al regular el remanente de tesorería, aplicando un criterio de estricta economía operativa, se orienta en el sentido de cuantificar esta magnitud una única vez en cada ejercicio, a fecha 31 de diciembre, coincidiendo con el momento de liquidar el presupuesto correspondiente y proceder a la regularización y cierre de la contabilidad del periodo».

Por su parte, la Consulta 3/1996 establece:

«Ha de tenerse en cuenta que el remanente de tesorería, de acuerdo con el artículo 191.2 del TRLRHL, es una magnitud que se calcula siempre con referencia al 31 de diciembre de cada año, lo cual implica que una vez obtenido, no es susceptible de modificación».

- El remanente de tesorería, cuando es positivo, constituye un recurso de las entidades locales para financiar modificaciones presupuestarias.
- El remanente de tesorería en ningún caso puede figurar entre las previsiones iniciales de ingresos y, por tanto, no puede financiar los créditos iniciales del presupuesto de gastos, sino que su utilización debe hacerse siempre mediante una modificación presupuestaria.

Así lo establece el artículo 104.4 del Real Decreto 500/1990:

«En ningún caso el remanente de tesorería formará parte de las previsiones iniciales de ingresos ni podrá financiar, en consecuencia, los créditos iniciales del estado de gastos».

- La utilización del remanente de tesorería, para financiar modificaciones presupuestarias, en ningún caso puede dar lugar al reconocimiento de derechos, lo cual es lógico dado que los derechos que generaron el remanente de tesorería ya se reconocieron en ejercicios anteriores.

Así lo establece el artículo 104.5 del Real Decreto 500/1990:

«La utilización del remanente de tesorería como recurso para la financiación de modificaciones de crédito no dará lugar ni al reconocimiento ni a la liquidación de derechos presupuestarios».

- El remanente de tesorería se recoge en el concepto 870, «Remanente de tesorería», del estado de ingresos. De acuerdo con las características que se acaban de señalar, este concepto 870 siempre tiene:
 - Previsiones iniciales = 0.
 - Modificaciones = Remanente de tesorería utilizado durante el ejercicio para financiar modificaciones presupuestarias.
 - Previsiones definitivas = Remanente de tesorería utilizado durante el ejercicio para financiar modificaciones presupuestarias.
 - Derechos reconocidos = 0.
 - Derechos recaudados = 0.

Su importe está destinado a financiar la incorporación de los remanentes de crédito correspondientes a dichos gastos.

El remanente de tesorería disponible para gastos generales es la diferencia entre el remanente de tesorería total y el exceso de financiación afectado.

Si es positivo, no formará parte de las previsiones iniciales del presupuesto ni podrá financiar créditos iniciales, pero constituye un recurso para financiar créditos extraordinarios, suplementos de crédito e incorporación de remanentes.

Si es negativo, el artículo 193 del TRLRHL obliga a adoptar medidas para enjugar este déficit acumulado mediante alguna o varias de las siguientes medidas:

- El pleno deberá proceder a la reducción de gastos del nuevo presupuesto en cuantía igual al déficit. Recuérdese que esta reducción adopta la forma de una modificación presupuestaria, en concreto, de una «Baja por anulación de créditos» (que puede derivar, según el art. 51 del RD 500/1990, de la necesidad de financiación de remanentes de tesorería negativos). Esta reducción solo podrá revocarse a propuesta del presidente y previo informe del interventor, cuando el desarrollo normal del presupuesto y la situación de la tesorería lo consintiesen.
- Si la reducción de gastos no resulta posible, se concertará una operación de crédito (cuando su importe anual no supere el 5 % de los recursos por operaciones corrientes del presupuesto, la carga financiera total de la entidad no supere el 25 % de los expresados recursos y la operación quede cancelada antes de que se proceda a la renovación de la corporación).
- En su defecto, se aprobará el presupuesto del ejercicio siguiente con superávit.

11.6. CAPACIDAD O NECESIDAD DE FINANCIACIÓN: SUPERÁVIT O DÉFICIT EN TÉRMINOS DE LA COMUNIDAD EUROPEA Y LA LEY ORGÁNICA DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

Sin perjuicio del cálculo de las magnitudes exigidas por el TRLRHL y por el Real Decreto 500/1990, el cumplimiento de la LOEPSF requiere calcular si la liquidación del presupuesto cumple o no con el objetivo de estabilidad.

Recordemos que el artículo 3 de la LOEPSF dispone:

«1. La elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos de los distintos sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, coherente con la normativa europea.

2. Se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones públicas la situación de equilibrio o superávit estructural.

3. En relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.2 de esta ley se entenderá por estabilidad presupuestaria la posición de equilibrio financiero».

En consecuencia, el principio de estabilidad presupuestaria debe respetarse en la elaboración, aprobación y ejecución del presupuesto, y es especialmente importante el momento de la liquidación, ya que se pone de manifiesto el resultado final de la ejecución presupuestaria de todo el ejercicio.

Tal y como hemos estudiado en el apartado relativo a la elaboración del presupuesto, en síntesis, y de forma muy básica, puede decirse que el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la definición contenida en el SEC 95, requiere que los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos del presupuesto se hayan financiado con ingresos no financieros; es decir, con los ingresos procedentes de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos.

Sin embargo, para un correcto cálculo deben realizarse determinados ajustes para adaptar y transformar el saldo presupuestario no financiero a la contabilidad nacional. Estos ajustes se explican de forma detallada en el *Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las corporaciones locales* publicado por la IGAE, si bien a continuación se exponen los ajustes más comunes en la fase de liquidación del presupuesto.

Para el procedimiento de cálculo de la capacidad/necesidad de financiación en la liquidación del presupuesto, en primer lugar, sobre los datos de la ejecución del presupuesto a 31 de diciembre, debe determinarse el «Saldo presupuestario no financiero»: derechos reconocidos netos de los Capítulos 1 a 7 del estado de ingresos menos obligaciones reconocidas netas de los Capítulos 1 a 7 del estado de gastos. Sobre esta capacidad/necesidad de financiación inicialmente calculada deben realizarse los correspondientes ajustes, que aumentan (+) o disminuyen (–) la capacidad de financiación.

Como ajustes más comunes para evaluar la capacidad/necesidad de financiación en la liquidación del presupuesto tenemos:

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		113

- (+/-) Ajuste en función de la recaudación de los ingresos tributarios.

Los ingresos tributarios de las entidades locales (impuestos sobre bienes inmuebles, actividades económicas, vehículos de tracción mecánica, construcciones, instalaciones y obras, incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, tasas y contribuciones especiales) y los asimilados o directamente relacionados con ellos (precios públicos, recargos, multas, sanciones e intereses de demora) se registran en el presupuesto en los Capítulos 1, «Impuestos directos», 2, «Impuestos indirectos», y 3, «Tasas y otros ingresos», del presupuesto de ingresos en el momento del reconocimiento del derecho, sea este de contraído previo o de contraído simultáneo a la recaudación.

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el de caja, y debe registrarse el importe total recaudado en cada ejercicio, ya sea propio de ejercicio corriente o de ejercicios cerrados.

El ajuste, por tanto, viene determinado por la diferencia entre los derechos reconocidos y la recaudación total (de ejercicio corriente y de ejercicios cerrados) correspondiente a cada ingreso:

- Si el importe de los derechos reconocidos es mayor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por menor ingreso (mayor déficit o menor superávit). Este es el caso más frecuente.
- Si el importe de los derechos reconocidos es menor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por mayor ingreso (menor déficit o mayor superávit).

Por lo que respecta a la participación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Capítulo 1), en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales (Capítulo 2), o la participación genérica en los ingresos del Estado (Capítulo 4), coincidirá el tratamiento presupuestario y el tratamiento en contabilidad nacional siempre que se imputen al presupuesto con ocasión de los pagos mensuales a cuenta, es decir, siempre que se apliquen al presupuesto en el mismo periodo en que se reciben, incluida la liquidación definitiva. En este caso, no será necesario realizar ningún ajuste.

Si por el contrario la corporación reconoce como ingreso un porcentaje distinto al de las entregas a cuenta y, en consecuencia, también del importe resultante de las liquidaciones definitivas, deberá realizar el mismo ajuste descrito anteriormente.

- (+) Ajuste por liquidación negativa de la participación en los tributos del Estado de los ejercicios 2008 y 2009.

La liquidación en la participación en los tributos del Estado correspondiente a 2008 y a 2009 arrojó un saldo a devolver por las entidades locales. Para mitigar los efectos negativos de esta obligación de devolución, las LPGE para los ejercicios 2010 y 2011 contemplaron el diferimiento de las cantidades a devolver por las entidades locales, mediante el fraccionamiento de la devolución en diversas mensualidades, a partir de enero de 2011 y de 2012, respectivamente. Para ello, se utilizó este procedimiento:

- El ayuntamiento debe dar de alta en su contabilidad el pasivo que surja como consecuencia de la liquidación negativa de la participación en tributos del

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		114



Estado para los años 2008 y 2009 por el saldo a devolver fraccionadamente (cuentas 171 y 521).

- La imputación presupuestaria de estas devoluciones se hará con cargo a la aplicación de ingresos correspondiente a la participación en los tributos del Estado (Capítulo 4 y cuenta 408) y se compensarán con las siguientes entregas a cuenta de la participación en tributos del Estado a favor de la entidad local.
 - En consecuencia, en el ejercicio en que se comunicó la liquidación negativa (2010 y 2011, respectivamente) por el diferimiento en la devolución, debió contabilizarse el pasivo y minorar la capacidad de financiación (mayor déficit o menor superávit).
 - En los ejercicios posteriores, dado que, en el presupuesto que se aprueba, se habrán recogido como previsiones de ingresos los importes netos de devoluciones, deberá hacerse un ajuste por la devolución de ambas liquidaciones que aumente la capacidad de financiación (menor déficit o mayor superávit).
- (+/–) Ajuste por gastos financieros.

La imputación al presupuesto de los intereses de las deudas se efectúa en el momento del reconocimiento de la obligación, según su vencimiento, con aplicación al Capítulo 3, «Gastos financieros».

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el devengo, conforme al cual deben registrarse las cantidades devengadas con independencia de cuándo se produzca su pago. Este criterio coincide con el recogido en el PGCP.

Por lo tanto, aunque por lo general el ajuste será poco significativo, vendrá determinado por la diferencia entre los intereses devengados y las obligaciones reconocidas:

- Si el importe de las obligaciones reconocidas es mayor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por menor gasto (menor déficit o mayor superávit).
- Si el importe de las obligaciones reconocidas es menor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por mayor gasto (mayor déficit o menor superávit).

La combinación de ambas implica que hay que deducir el importe de los intereses pagados en el ejercicio corriente cuyo devengo corresponde al ejercicio anterior, ajuste por menor gasto (menor déficit), y hay que añadir los intereses que se pagarán en el ejercicio siguiente cuyo devengo corresponde al ejercicio corriente, ajuste por mayor gasto (mayor déficit). Por la diferencia de ambos, se practicará el ajuste final.

- (+/–) Ajuste por gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al presupuesto.

Las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente dicha aplicación, se registran en la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto».

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		115

Se trata de gastos correspondientes a bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad para los que todavía no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y, en consecuencia, no se han aplicado al presupuesto de gastos.

En contabilidad nacional debe computarse cualquier gasto efectivamente realizado, con independencia del momento en que tenga lugar su imputación presupuestaria.

En consecuencia, en el año «n» hay que hacer un ajuste de mayor déficit por el importe de los gastos pendientes de aplicar al presupuesto. Y en el ejercicio siguiente, «n+1», cuando dicho gasto se impute al presupuesto, se practicará un ajuste en sentido inverso, por menor déficit.

En conclusión, el ajuste que debe practicarse cada ejercicio es por la diferencia entre el saldo inicial a 1 de enero y el saldo final a 31 de diciembre, de la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto»:

- Si el saldo final de la cuenta 413 es mayor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como mayor gasto no financiero en contabilidad nacional (mayor déficit o menor superávit).
 - Si el saldo final de la cuenta 413 es menor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como menor gasto no financiero en contabilidad nacional (menor déficit o mayor superávit).
- (+/-) Ajuste por desviaciones de financiación originadas por subvenciones procedentes de la Unión Europea.

La recepción por la entidad local de los fondos procedentes de la Unión Europea no coincide en el tiempo con la realización efectiva del gasto que financian. El tratamiento en contabilidad nacional de estas operaciones debe ajustarse a lo dispuesto en la decisión de Eurostat 22/2005, de 15 de febrero.

Desde el punto de vista presupuestario, las entidades locales deben aplicar a los Capítulos 4, «Transferencias corrientes», y 7, «Transferencias de capital», del presupuesto de ingresos las subvenciones que reciben procedentes de la Unión Europea en el momento de la recepción efectiva de los fondos (como ingresos de contraído simultáneo).

Por el contrario, desde el punto de vista de la contabilidad nacional, Eurostat ha establecido un criterio según el cual los ingresos deberían aplicarse al presupuesto en el mismo momento en que se reconozcan las obligaciones que financian.

Como consecuencia de lo anterior, el ajuste será equivalente a las desviaciones de financiación:

- Si el importe de los derechos reconocidos es menor al porcentaje que debería haberse recibido en función del gasto ejecutado, la desviación de financiación es negativa, por lo que el ajuste será por mayor ingreso (menor déficit o mayor superávit).
- Si el importe de los derechos reconocidos es mayor al porcentaje que debería haberse recibido en función del gasto ejecutado, la desviación de financiación es positiva, por lo que el ajuste será por menor ingreso (mayor déficit o menor superávit).

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		116



- (+/-) Ajuste por resto de subvenciones procedentes de otras Administraciones públicas.

Al igual que en el caso anterior, desde el punto de vista presupuestario, las entidades locales deben aplicar a los Capítulos 4, «Transferencias corrientes», y 7, «Transferencias de capital», del presupuesto de ingresos las subvenciones que reciben procedentes de otras Administraciones públicas en el momento de la recepción efectiva de los fondos (cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen, es decir, la tesorería). Por el contrario, desde el punto de vista de la contabilidad nacional, deben respetarse los criterios del ente pagador, es decir, de la Administración pública concedente de la subvención: en el momento en que se registra el gasto por el ente pagador el perceptor de la transferencia debe contabilizarla simultáneamente y por el mismo importe.

- (+/-) Ajuste por adquisiciones con pago aplazado (compra a plazos).

Desde el punto de vista presupuestario, las adquisiciones con pago aplazado se contabilizan como un gasto plurianual de inversión, en el que el reconocimiento de la obligación tiene lugar con carácter simultáneo al vencimiento de los correspondientes pagos.

Sin embargo, en contabilidad nacional, estas adquisiciones deben registrarse en el momento en que tiene lugar la entrega o puesta a disposición del bien a favor de la entidad local, por el importe total del mismo.

Como consecuencia de lo anterior, los ajustes que deberán practicarse serán los siguientes:

- En el ejercicio de la adquisición, cuando tiene lugar la entrega del bien, el ajuste será por mayor gasto por el importe de las cantidades aplazadas con vencimiento en ejercicios futuros, es decir, por la diferencia entre las obligaciones reconocidas y el total del valor del bien (mayor déficit o menor superávit).
- En los ejercicios siguientes, el ajuste será por menor gasto, por el importe de las obligaciones reconocidas en el año como consecuencia de los correspondientes vencimientos (menor déficit o mayor superávit).

- (+/-) Ajuste por arrendamiento financiero.

Desde el punto de vista presupuestario, los arrendamientos financieros se contabilizan de forma similar a las adquisiciones con pago aplazado, siempre que la entidad local tenga intención de ejercitar la opción de compra.

Sin embargo, en contabilidad nacional, los activos adquiridos deben registrarse en el momento en que el arrendatario adquiere la propiedad económica del bien (alta en el activo del balance).

Como consecuencia de lo anterior, los ajustes que deberán practicarse serán los siguientes:

- En el ejercicio en que tiene lugar la firma del contrato, cuando tiene lugar la entrega del bien, el ajuste será por mayor gasto por la diferencia entre el valor total del bien y las obligaciones reconocidas e imputadas al presu-

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		117

puesto (mayor déficit o menor superávit). (No ajustar por el importe de los gastos financieros ni otros posibles gastos conexos).

- En los ejercicios siguientes, el ajuste será por menor gasto, por el importe que como consecuencia de los vencimientos ha dado lugar a las correspondientes obligaciones reconocidas (menor déficit o mayor superávit).

Una vez obtenido el resultado presupuestario no financiero ajustado, si es positivo, la entidad local tendrá superávit en términos de contabilidad nacional, o lo que es lo mismo, capacidad de financiación, y habrá respetado las exigencias de la Constitución y de la LOEPSF. Por el contrario, si es negativo, la entidad local tendrá déficit en contabilidad nacional, o necesidad de financiación, y deberá aplicar las medidas correctoras previstas en la LOEPSF.

Resultado presupuestario no financiero. Capacidad/necesidad financiación

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario Capacidad/necesidad financiación
a) Operaciones corrientes (Capítulos I-V) ..				
b) Otras operaciones no financieras (Capítulos VI y VII)				
1. Total operaciones no financieras (a + b) ...				
Resultado presupuestario no financiero				
Ajustes para relacionar el saldo presupuestario no financiero con la capacidad o necesidad de financiación conforme a las normas del sistema europeo de cuentas SEC 95				
Ajuste por recaudación ingresos (Capítulos 1-3)				
Ajuste por intereses				
Ajuste por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto				
Ajuste por transferencias de la UE				
Ajuste por transferencias de otras Administraciones públicas				
Ajuste por adquisiciones con pago aplazado				
Ajuste por arrendamiento financiero				
Ajuste por aportaciones de capital				
Ajuste por asunción y cancelación de deudas				
Ajuste por inversiones realizadas por cuenta otras Administraciones públicas				
Otros				
Capacidad/necesidad de financiación				

11.7. MEDIDAS CORRECTORAS EN CASO DE LIQUIDACIÓN CON DÉFICIT O NECESIDAD DE FINANCIACIÓN

Conforme al artículo 21 de la LOEPSF:

«1. En caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto, con el contenido y alcance previstos en este artículo.

2. El plan económico-financiero contendrá como mínimo la siguiente información:

a) Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, del incumplimiento de la regla de gasto.

b) Las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no se producen cambios en las políticas fiscales y de gastos.

c) La descripción, cuantificación y el calendario de aplicación de las medidas incluidas en el plan, señalando las partidas presupuestarias o registros extrapresupuestarios en los que se contabilizarán.

d) Las previsiones de las variables económicas y presupuestarias de las que parte el plan, así como los supuestos sobre los que se basan estas previsiones, en consonancia con lo contemplado en el informe al que se hace referencia en el apartado 5 del artículo 15.

e) Un análisis de sensibilidad considerando escenarios económicos alternativos».

Por su parte, el artículo 116 bis de la LRBRL dispone:

«Artículo 116 bis. Contenido y seguimiento del plan económico-financiero.

1. Cuando por incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, las corporaciones locales incumplidoras formulen su plan económico-financiero lo harán de conformidad con los requisitos formales que determine el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. Adicionalmente a lo previsto en el artículo 21 de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, el mencionado plan incluirá al menos las siguientes medidas:

a) Supresión de las competencias que ejerza la entidad local que sean distintas de las propias y de las ejercidas por delegación.

b) Gestión integrada o coordinada de los servicios obligatorios que presta la entidad local para reducir sus costes.

c) Incremento de ingresos para financiar los servicios obligatorios que presta la entidad local.

d) Racionalización organizativa.

e) Supresión de entidades de ámbito territorial inferior al municipio que, en el ejercicio presupuestario inmediato anterior, incumplan con el objetivo de estabilidad presupuestaria o con el objetivo de deuda pública o que el periodo medio de pago a proveedores supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

f) Una propuesta de fusión con un municipio colindante de la misma provincia».

Los planes económico-financieros aprobados por las corporaciones locales incluidas en el ámbito de los artículos 111 y 135 del TRLRHL, una vez aprobados por el pleno, serán remitidos al órgano que ejerza la tutela financiera para su aprobación. Para el resto de las corporaciones locales, los planes económico-financieros deben ser aprobados únicamente por el pleno de la corporación sin perjuicio de la posibilidad recogida desde el ejercicio 2014, por la disposición adicional decimosexta de la LRBRL, que dispone que, excepcionalmente, cuando el pleno de la corporación local no alcanzara, en una primera votación, la mayoría necesaria para la adopción de acuerdos prevista en esta ley, la junta de Gobierno local tendrá competencia para aprobar los planes económico-financieros, los planes de reequilibrio y los planes de ajuste a los que se refiere la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril (así como los planes de saneamiento de la corporación local o los planes de reducción de deudas), si bien la junta de Gobierno local debe dar cuenta al pleno en la primera sesión que se celebre con posterioridad a la adopción de los acuerdos mencionados, los cuales serán objeto de publicación de conformidad con las normas generales que les resulten de aplicación.

Los planes se presentarán al órgano responsable de su aprobación (el órgano de tutela financiera o el pleno, según los casos), en el plazo de un mes desde que se constate el incumplimiento, se aprobarán en el plazo de dos meses desde su aprobación y su puesta en marcha no podrá exceder de tres meses desde la constatación de su incumplimiento.

En caso de no presentación, falta de aprobación o de incumplimiento del plan económico-financiero, la corporación local responsable debe adoptar las siguientes medidas (art. 25 de la LOEPSF):

- Aprobar en el plazo de 15 días desde el incumplimiento la no disponibilidad de créditos que garanticen el cumplimiento del objetivo.
- Constituir un depósito con intereses en el Banco de España del 2,8% de sus ingresos no financieros (disp. final sexta de la LOEPSF).

De no aprobarse en 15 días la no disponibilidad de crédito o resultar insuficiente, el Gobierno podrá acordar el envío de una comisión de expertos que propongan medidas de obligado cumplimiento (art. 25.2 de la LOEPSF).

Finalmente, en el supuesto de que una corporación local no adoptase el acuerdo de no disponibilidad de créditos o no constituyese el depósito previsto en el artículo 25.1 b) o las medidas propuestas por la comisión de expertos prevista en el artículo 25.2, el Gobierno, o en su caso la comunidad autónoma que tenga atribuida la tutela financiera, requerirá al presidente de la corporación local para que proceda a adoptar, en el plazo indicado al efecto, la adopción de un acuerdo de no disponibilidad, la constitución del depósito obligatorio establecido en el artículo 25.1 b) o la ejecución de las medidas propuestas por la comisión de expertos. En caso de no atenderse el requerimiento, el Gobierno, o en su caso la comunidad autónoma que tenga

atribuida la tutela financiera, adoptará las medidas necesarias para obligar a la corporación local al cumplimiento forzoso de las medidas contenidas en el requerimiento.

La persistencia en el incumplimiento de alguna de las obligaciones a que se refiere el apartado anterior, cuando suponga un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto podrá considerarse como gestión gravemente dañosa para los intereses generales, y podrá procederse a la disolución de los órganos de la corporación local incumplidora, de conformidad con lo previsto en el artículo 61 de la LRBRL.

11.8. DESTINO DEL SUPERÁVIT O CAPACIDAD DE FINANCIACIÓN. CONEXIÓN CON EL REMANENTE DE TESORERÍA

Tras la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, la LOEPSF dispone:

«Artículo 32. Destino del superávit presupuestario.

1. En el supuesto de que la liquidación presupuestaria se sitúe en superávit, este se destinará, en el caso del Estado, comunidades autónomas, y corporaciones locales, a reducir el nivel de endeudamiento neto siempre con el límite del volumen de endeudamiento si este fuera inferior al importe del superávit a destinar a la reducción de deuda.

[...]

3. A efectos de lo previsto en este artículo se entiende por superávit la capacidad de financiación según el sistema europeo de cuentas y por endeudamiento la deuda pública a efectos del procedimiento de déficit excesivo tal y como se define en la normativa europea».

11.8.1. Ámbito de aplicación del artículo 32 de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera

La entrada de una entidad local en el ámbito de aplicación del artículo 32 tiene lugar cuando se cumplen simultáneamente las siguientes condiciones:

- Que en la liquidación de su presupuesto presente superávit en términos de contabilidad nacional. La capacidad o necesidad de financiación (superávit o déficit) se evalúa en términos consolidados. Por lo tanto, si la entidad local tiene entes dependientes (organismos autónomos o sociedades mercantiles clasificadas como Administraciones públicas), y el grupo presenta capacidad de financiación, estará incluido en el ámbito de aplicación del artículo 32. Por el contrario, si la liquidación presupuestaria presenta necesidad de financiación, el grupo no estaría dentro del ámbito de aplicación del artículo 32, aunque alguno de los entes que lo integran pueda presentar superávit de forma individual.
- Que el grupo o la entidad principal, si no tiene entes dependientes, tenga deuda pendiente de reembolso. La norma exige reducir el endeudamiento neto, entendiendo por tal una amortización anticipada o por importe superior a la amortización ordinaria prevista.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		121

En el caso de entidades locales o sus organismos autónomos, la aplicación del superávit a la reducción del endeudamiento por importe superior al previsto únicamente puede realizarse mediante la aplicación del remanente de tesorería para gastos generales positivo, mediante una modificación presupuestaria consistente en un suplemento de crédito.

Por el contrario, las sociedades mercantiles o restantes entidades sin presupuesto limitativo pueden destinar directamente el superávit a la amortización de la deuda del grupo.

Hay que tener en cuenta que lo que la LOEPSF regula es el destino del superávit en términos de contabilidad nacional, por lo que el remanente de tesorería está condicionado en su destino únicamente si es para gastos generales y en la cantidad que coincida con este superávit:

- El remanente de tesorería para gastos con financiación afectada debe destinarse a la finalización de los proyectos de gasto que financia, normalmente mediante la incorporación de los correspondientes remanentes de crédito.
- El remanente de tesorería es individual, de cada ente, mientras que el superávit es consolidado, del grupo. Por lo tanto, lo primero que hay que evaluar es la cantidad que aporta cada ente individual al superávit consolidado del grupo.

La entidad local y sus organismos autónomos:

- Si hay remanente de tesorería para gastos generales positivo y es menor que el superávit en términos de contabilidad nacional, es la cantidad menor la que queda condicionada en su destino a amortizar endeudamiento, que en este caso será el importe del remanente de tesorería.
- Si hay remanente de tesorería para gastos generales positivo y es mayor que el superávit en términos de contabilidad nacional, como es la cantidad menor la que queda condicionada en su destino a amortizar endeudamiento, en este caso será el importe del superávit en términos de contabilidad nacional. El exceso de remanente de tesorería, en principio, se podrá destinar conforme a los criterios generales del TRLRHL (medio de financiación de otras modificaciones presupuestarias).

Las sociedades mercantiles sectorizadas como Administraciones públicas: en teoría, su superávit a efectos de contabilidad nacional, puesto que no existe el concepto de remanente de tesorería.

EJEMPLO 20

Datos liquidación:

- Capacidad de financiación: 1.000.
- Remanente teoría de gastos generales: 700.
- Capital vivo: 9.000.

Incluida en el ámbito de aplicación del artículo 32. Obligación de reducir el endeudamiento neto por importe de 700, destinando el total del remanente de tesorería para gastos generales, en el importe coincidente con el superávit en contabilidad nacional.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		122



EJEMPLO 21

Datos liquidación:

- Capacidad de financiación: 600.
- Remanente teoría de gastos generales: 1.000.
- Capital vivo: 9.000.

Incluida en el ámbito de aplicación del artículo 32. Obligación de reducir el endeudamiento neto por importe de 600.

El resto del remanente de tesorería para gastos generales (400) podría destinarse, en principio, a la finalidad prevista en el TRLRHL.

EJEMPLO 22

Datos liquidación:

- Capacidad de financiación: 600.
- Remanente teoría de gastos generales: – 100.
- Capital vivo: 9.000.

Aunque la entidad local estaría incluida en el ámbito de aplicación del artículo 32 de la LOEPSF, la reducción del endeudamiento no sería posible, pues al ser su remanente de tesorería negativo no hay forma de articular el destino del superávit en contabilidad nacional.

EJEMPLO 23

Datos liquidación:

- Necesidad de financiación: 600.
- Remanente teoría de gastos generales: 1.000.
- Capital vivo: 9.000.

En este caso la entidad local estaría fuera del ámbito de aplicación del artículo 32 de la LOEPSF, puesto que presenta necesidad de financiación en términos de contabilidad nacional, a pesar de tener remanente de tesorería para gastos generales positivo (1.000) que podría destinarse, en principio, a la finalidad prevista en el TRLRHL.

EJEMPLO 24

Datos liquidación:

- Capacidad de financiación: 1.000.
- Remanente teoría de gastos generales: 700.
- Capital vivo: 0.

En este caso la entidad local estaría fuera del ámbito de aplicación del artículo 32 de la LOEPSF, puesto que, a pesar de tener superávit en términos de contabilidad nacional y remanente de tesorería para gastos generales positivo, no tiene endeudamiento pendiente de reembolso, por lo que el remanente de tesorería para gastos generales positivo (700) podría destinarse, en principio, a la finalidad prevista en el TRLRHL.

Tras la aprobación y entrada en vigor de la Ley orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, se añade una disposición adicional sexta a la LOEPSF para flexibilizar el destino del superávit de las entidades locales.

11.8.2. Destino del superávit presupuestario en la disposición adicional sexta de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera

Disposición adicional sexta, reglas especiales para el destino del superávit presupuestario:

«1. Será de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de esta disposición adicional a las corporaciones locales en las que concurran estas dos circunstancias:

- a) Cumplan o no superen los límites que fije la legislación reguladora de las Haciendas locales en materia de autorización de operaciones de endeudamiento.
- b) Que presenten en el ejercicio anterior simultáneamente superávit en términos de contabilidad nacional y remanente de tesorería positivo para gastos generales, una vez descontado el efecto de las medidas especiales de financiación que se instrumenten en el marco de la disposición adicional primera de esta ley.

2. En el año 2014, a los efectos de la aplicación del artículo 32, relativo al destino del superávit presupuestario, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Las corporaciones locales deberán destinar, en primer lugar, el superávit en contabilidad nacional o, si fuera menor, el remanente de tesorería para gastos generales a atender las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto contabilizadas a 31 de diciembre del ejercicio anterior en la cuenta de «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», o equivalentes en los términos establecidos en la normativa contable y presupuestaria que resulta de aplicación, y a cancelar, con posterioridad, el resto de obligaciones pendientes de pago con proveedores, contabilizadas y aplicadas a cierre del ejercicio anterior.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		124



b) En el caso de que, atendidas las obligaciones citadas en la letra a) anterior, el importe señalado en la letra a) anterior se mantuviese con signo positivo y la corporación local optase a la aplicación de lo dispuesto en la letra c) siguiente, se deberá destinar, como mínimo, el porcentaje de este saldo para amortizar operaciones de endeudamiento que estén vigentes que sea necesario para que la corporación local no incurra en déficit en términos de contabilidad nacional en dicho ejercicio 2014.

c) Si cumplido lo previsto en las letras a) y b) anteriores la corporación local tuviera un saldo positivo del importe señalado en la letra a), este se podrá destinar a financiar inversiones siempre que a lo largo de la vida útil de la inversión esta sea financieramente sostenible. A estos efectos la ley determinará tanto los requisitos formales como los parámetros que permitan calificar una inversión como financieramente sostenible, para lo que se valorará especialmente su contribución al crecimiento económico a largo plazo.

Para aplicar lo previsto en el párrafo anterior, además será necesario que el periodo medio de pago a los proveedores de la corporación local, de acuerdo con los datos publicados, no supere el plazo máximo de pago previsto en la normativa sobre morosidad.

3. Excepcionalmente, las corporaciones locales que en el ejercicio 2013 cumplan con lo previsto en el apartado 1 respecto de la liquidación de su presupuesto del ejercicio 2012, y que además en el ejercicio 2014 cumplan con lo previsto en el apartado 1, podrán aplicar en el año 2014 el superávit en contabilidad nacional o, si fuera menor, el remanente de tesorería para gastos generales resultante de la liquidación de 2012, conforme a las reglas contenidas en el apartado 2 anterior, si así lo deciden por acuerdo de su órgano de gobierno.

4. El importe del gasto realizado de acuerdo con lo previsto en los apartados dos y tres de esta disposición no se considerará como gasto computable a efectos de la aplicación de la regla de gasto definida en el artículo 12.

5. En relación con ejercicios posteriores a 2014, mediante LPGE se podrá habilitar, atendiendo a la coyuntura económica, la prórroga del plazo de aplicación previsto en este artículo».

11.8.3. Requisitos para entrar en el ámbito de aplicación de la disposición adicional sexta de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera

- Que la liquidación del presupuesto presente superávit en términos de contabilidad nacional.
- Que la liquidación del presupuesto presente simultáneamente remanente de tesorería para gastos generales positivo, una vez descontado el efecto de las medidas especiales de financiación (entre otras, RDL 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las Administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros). Lo denominaremos «remanente de tesorería para gastos generales neto de medidas especiales de financiación».
- Cumplir con los límites en materia de autorización de operaciones de endeudamiento. Estos límites se encuentran regulados en los artículos 51 y siguientes del

TRLRHL para las operaciones a corto plazo (30 % de los ingresos corrientes liquidados en el año anterior) y en los artículos 53 y siguientes para las operaciones a largo plazo (volumen de capital vivo no superior al 110 % de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio anterior). El requisito del ahorro neto positivo debe cumplirse en cualquier caso. La norma no concreta el momento temporal, por lo que este requisito podrá evaluarse en cada momento en que la entidad local decida utilizar su superávit o remanente.

Por otra parte, la disposición adicional septuagésima cuarta de la LPGE para el año 2014, en los supuestos de refinanciación de las operaciones a largo plazo a las que aquella se refiere, la aprobación de los planes de saneamiento financiero o de reducción de deuda por el órgano competente que tenga atribuida la tutela financiera de las entidades locales, y a los que esté dando cumplimiento, en aplicación de la disposición adicional septuagésima tercera de la LPGE para 2013, implicará, a cualquier efecto, el cumplimiento de los límites que fija la legislación reguladora de las Haciendas locales en materia de autorización de operaciones de endeudamiento.

- Cumplir con el periodo medio de pago a proveedores previsto en la normativa en materia de morosidad. Aunque la interpretación de esta normativa no es pacífica, por derivar de la transposición casi literal de directivas comunitarias, podemos entender con carácter general que este periodo es de 30 días desde que la entidad local ha prestado la conformidad a la prestación, que a su vez debe realizarse en el plazo de 30 días desde la realización de la obra, entrega del suministro o realización del servicio.

11.8.4. Destino del superávit en la cantidad coincidente con el del remanente de tesorería para gastos generales

Si la entidad local cumple los anteriores requisitos, el destino del superávit o remanente de tesorería para gastos generales puede ser el siguiente:

- En primer lugar, financiar obligaciones a 31 de diciembre del ejercicio anterior en la cuenta de «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto» (es decir, las de la cuenta 413, que, por otra parte, no inciden en el cálculo del remanente de tesorería, pero sí inciden en el cálculo del superávit en contabilidad nacional) o cuentas que puedan considerarse equivalentes. A este respecto, pueden considerarse equivalentes, en el caso en que las hubiera, todas aquellas obligaciones que hayan sido objeto de un pago no presupuestario (por ejemplo, la cuenta 555), sin estar contabilizadas en la cuenta 413, y que deben ser aplicadas al presupuesto, por lo cual requieren de la correspondiente habilitación de crédito presupuestario.

La norma dice que, con posterioridad, debe aplicarse al resto de obligaciones pendientes de pago con proveedores, contabilizadas y aplicadas a cierre del ejercicio anterior. Esta previsión se destina:

- En el caso de la entidad local y sus organismos autónomos, antes de que el superávit pueda destinarse a financiar nuevas inversiones, es decir, a aumentar la capacidad de gasto del presupuesto, debe verificarse que no existen

obligaciones pendientes de pago, o lo que es lo mismo, que se cumple el periodo medio de pago a proveedores. En realidad, inmediatamente después de financiar las obligaciones de la cuenta 413, debe verificarse que no existen obligaciones pendientes de pago de ejercicios cerrados; teniendo en cuenta que la liquidación del presupuesto del ejercicio anterior se realiza en marzo del año corriente, no debería haber obligaciones pendientes de pago de ejercicios cerrados, puesto que ya han transcurrido dos meses desde el cierre.

- En el caso de las sociedades mercantiles clasificadas como Administración pública, puesto que son entidades sin presupuesto limitativo, el superávit debe utilizarse para hacer frente a las obligaciones ya contraídas y contabilizadas, antes de destinarlo a nuevos posibles gastos.
- En segundo lugar, de forma coordinada y compatible, debe destinarse a amortizar operaciones de endeudamiento vigentes y a financiar inversiones financieramente sostenibles siempre que la corporación local no incurra en déficit en términos de contabilidad nacional en dicho ejercicio. Este apartado se interpreta en el sentido de que el superávit del ejercicio anterior puede destinarse a inversiones en el ejercicio corriente solo por un importe que no produzca déficit, a la vista de las estimaciones en la liquidación de ese mismo ejercicio.

La amortización extraordinaria o anticipada de operaciones de endeudamiento vigentes utiliza el superávit mediante el remanente de tesorería para gastos generales (Capítulo VIII del presupuesto de ingresos) para financiar un suplemento de crédito en el Capítulo IX del presupuesto de gastos, lo cual no incide negativamente en la estabilidad.

Sin embargo, la parte del superávit coincidente con el remanente de tesorería para gastos generales que se destine a financiar inversiones sí que incide negativamente en la estabilidad, puesto que será un importe del Capítulo VIII del presupuesto de ingresos financiando un crédito del Capítulo VI del presupuesto de gastos, lo que supone un déficit en importe equivalente a esa inversión.

Como la ley exige que el presupuesto no se liquide con déficit, únicamente podrá destinarse a inversiones un importe similar al que se estima que se va a generar como superávit en la liquidación del presupuesto en vigor. Una vez aplicado el superávit/remanente a financiar una inversión (con la cautela expresada), sigue existiendo saldo de superávit/remanente, que debe destinarse en su integridad a amortizar anticipadamente operaciones de endeudamiento vigentes.

Dicho de otra forma, el límite del importe de remanente de 2013 que es posible destinar a inversiones lo marca la estimación de superávit en la liquidación de 2014.

El destino del superávit a inversiones es potestativo, mientras que el destino a reducción de endeudamiento es obligatorio. Dicho de otra forma, una vez cumplidos los requisitos de la disposición adicional sexta, la entidad local puede elegir destinar un importe de su superávit del ejercicio anterior a inversiones (con el límite de la estimación del superávit del ejercicio corriente cuando se liquide), pero si no lo hace, o lo hace por importe inferior, todo su superávit restante debe destinarse a reducir endeudamiento.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL

RÉGIMEN PRESUPUESTARIO

UNIDAD 2

127

Finalmente, la norma señala que la financiación de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto o la financiación de las inversiones financieras sostenibles no computan a efectos de la regla de gasto, en el marco de la LOEPSF.

EJEMPLO 25

Datos liquidación ejercicio anterior:

- Capacidad de financiación: 1.000.
- Remanente teoría de gastos generales: 1.100.
- Remanente teoría de gastos generales neto de medidas especiales financiación: negativo.
- Capital vivo: 9.000.
- Cuenta (413): 200.

No cumple los requisitos de la disposición adicional novena porque el remanente de tesorería para gastos generales neto de medidas especiales es negativo.

Incluido en el ámbito de aplicación del artículo 32 de la LOEPSF.

Obligación de reducir el endeudamiento neto por importe de 1.000.

El resto del remanente de tesorería para gastos generales (100), conforme al TRLRHL.

EJEMPLO 26

Datos liquidación ejercicio anterior:

- Capacidad de financiación: 1.000.
- Remanente teoría de gastos generales: 1.700.
- Remanente teoría de gastos generales neto de medidas especiales financiación: positivo.
- Capital vivo: 9.000.
- Cuenta (413): 200.

Cumple los requisitos de la disposición adicional novena.

Estimación liquidación presupuesto corriente: capacidad de financiación: 700 (superávit).

Incluido en el ámbito de aplicación de la disposición adicional sexta de la LOEPSF.

Importe para aplicar la disposición adicional: el menor entre superávit y remanente de tesorería para gastos generales: 1.000.

Aplicación a financiar cuenta 413: 200.

Inversiones financieramente sostenibles: 700 (máximo).

Resto hasta superávit, a reducir endeudamiento: 100.

EJEMPLO 27

Datos liquidación ejercicio anterior:

- Capacidad de financiación: 1.700.
- Remanente teoría de gastos generales: 1.000.
- Remanente teoría de gastos generales neto de medidas especiales financiación: positivo.
- Capital vivo: 9.000.
- Cuenta (413): 200.

Cumple los requisitos de la disposición adicional novena.

Estimación liquidación del presupuesto corriente: necesidad de financiación: 700 (déficit).

Incluido en el ámbito de aplicación de la disposición adicional sexta de la LOEPSF.

Importe para aplicar la disposición adicional: el menor entre superávit y remanente de tesorería para gastos generales: 1.000.

Aplicación a financiar cuenta 413: 200.

No puede destinar nada a inversiones porque la estimación de cierre es déficit.

Resto hasta superávit, a reducir endeudamiento: 800.

El concepto de inversión financiera sostenible ha sido desarrollado por la nueva disposición adicional decimosexta del TRLRHL:

«Disposición adicional decimosexta. Inversión financieramente sostenible.

A los efectos de lo dispuesto en la disposición adicional sexta de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, se entenderá por inversión financieramente sostenible la que cumpla todos los requisitos siguientes:

1. Que la inversión se realice, en todo caso, por entidades locales que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social. Además, deberá tener reflejo presupuestario en los siguientes grupos de programas recogidos en el anexo I de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales:

161. Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas.

162. Recogida, eliminación y tratamiento de residuos.

165. Alumbrado público.

172. Protección y mejora del medio ambiente.

412. Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.

422. Industria.

425. Energía.

- 431. Comercio.
- 432. Ordenación y promoción turística.
- 441. Promoción, mantenimiento y desarrollo del transporte.
- 442. Infraestructuras del transporte.
- 452. Recursos hidráulicos.
- 463. Investigación científica, técnica y aplicada.
- 491. Sociedad de la información.
- 492. Gestión del conocimiento.

La inversión podrá tener reflejo presupuestario en alguno de los grupos de programas siguientes:

- 133. Ordenación del tráfico y del estacionamiento.
- 155. Vías públicas.
- 171. Parques y jardines.
- 336. Protección del patrimonio histórico-artístico.
- 453. Carreteras.
- 454. Caminos vecinales.

933. Gestión del patrimonio: aplicadas a la rehabilitación y reparación de infraestructuras e inmuebles propiedad de la entidad local afectos al servicio público.

Cuando el gasto de inversión en estos grupos de programas, considerados en conjunto, sea superior a 10 millones de euros y suponga incremento de los Capítulos 1 o 2 del estado de gastos vinculado a los proyectos de inversión requerirá autorización previa de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. Quedan excluidas tanto las inversiones que tengan una vida útil inferior a cinco años como las que se refieran a la adquisición de mobiliario, enseres y vehículos, salvo que se destinen a la prestación del servicio público de transporte.

3. El gasto que se realice deberá ser imputable al capítulo 6 del estado de gastos del presupuesto general de la corporación local.

De forma excepcional podrán incluirse también indemnizaciones o compensaciones por rescisión de relaciones contractuales, imputables en otros capítulos del presupuesto de la corporación local, siempre que las mismas tengan carácter complementario y se deriven directamente de actuaciones de reorganización de medios o procesos asociados a la inversión acometida.

En el caso de las diputaciones provinciales, consejos y cabildos insulares podrán incluir gasto imputable también en el Capítulo 6 y 7 del estado de gastos de sus presupuestos generales destinadas a financiar inversiones que cumplan lo previsto en esta disposición y se asignen a municipios que:

- a) Cumplan con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	UNIDAD 2
		130



b) o bien, no cumpliendo lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, la inversión no conlleve gastos de mantenimiento y así quede acreditado en su plan económico-financiero convenientemente aprobado.

4. Que la inversión permita durante su ejecución, mantenimiento y liquidación, dar cumplimiento a los objetivos de estabilidad presupuestaria, y deuda pública por parte de la corporación local. A tal fin se valorará, el gasto de mantenimiento, los posibles ingresos o la reducción de gastos que genere la inversión durante su vida útil.

5. La iniciación del correspondiente expediente de gasto y el reconocimiento de la totalidad de las obligaciones económicas derivadas de la inversión ejecutada se deberá realizar por parte de la corporación local antes de la finalización del ejercicio de aplicación de la disposición adicional sexta de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril.

No obstante, en el supuesto de que un proyecto de inversión no pueda ejecutarse íntegramente en 2014, la parte restante del gasto comprometido en 2014 se podrá reconocer en el ejercicio 2015 financiándose con cargo al remanente de tesorería de 2014 que quedará afectado a ese fin por ese importe restante y la entidad local no podrá incurrir en déficit al final del ejercicio 2015.

6. El expediente de gasto que se tramite incorporará una memoria económica específica, suscrita por el presidente de la corporación local, o la persona de la corporación local en quien delegue, en la que se contendrá la proyección de los efectos presupuestarios y económicos que podrían derivarse de la inversión en el horizonte de su vida útil. El órgano interventor de la corporación local informará acerca de la consistencia y soporte de las proyecciones presupuestarias que contenga la memoria económica de la inversión en relación con los criterios establecidos en los apartados anteriores.

Anualmente, junto con la liquidación del presupuesto, se dará cuenta al pleno de la corporación local del grado de cumplimiento de los criterios previstos en los apartados anteriores y se hará público en su portal web.

7. Sin perjuicio de los efectos que puedan derivarse de la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, si el informe del interventor de la corporación local al que se refiere el apartado anterior fuera desfavorable, el interventor lo remitirá al órgano competente de la Administración pública que tenga atribuida la tutela financiera de la corporación local.

8. El interventor de la corporación local informará al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas».



CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 1	
		ENUNCIADO	1

Supuesto 1

Establecer los códigos correspondientes para los siguientes gastos e ingresos del presupuesto de un ayuntamiento:

- Estado de gastos: clasificación por programas y económica.
- Estado de ingresos: clasificación económica.

Descripción del gasto	Grupo de programas Clasificación por programas	Concepto Clasificación económica
Compra de material de oficina para los servicios administrativos Compra de mobiliario para la sala de reuniones del ayuntamiento Contrato de reparación de los coches de los bomberos Sueldo de los bomberos Contrato del servicio de recogida de basuras Compra de estanterías para la biblioteca Sueldo del personal de museos Anticipos reintegrables al personal de obras públicas Compra de estanterías para el concejal del área de economía Retribuciones del concejal presidente de la junta municipal de distrito Suministro de energía eléctrica para la junta municipal de distrito Suministro de energía eléctrica para el polideportivo Contrato para elaboración de proyecto de infraestructuras deportivas Gasoil para calefacción de los colegios Gasoil para los vehículos oficiales de los órganos de Gobierno Compra de vacunas contra la gripe Construcción de un centro de tercera edad Construcción de una guardería infantil Compra de alimentos para animales de la perrera municipal Aportación al organismo autónomo «Agencia Tributaria» Contrato de reparación y mantenimiento de los colegios Contrato de reforma y ampliación de un colegio Contrato de reparación y mantenimiento de centros educativos para la integración social de inmigrantes		

.../...

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 1	
		ENUNCIADO	2



Descripción del gasto	Grupo de programas Clasificación por programas	Concepto Clasificación económica
.../...		
Dietas por participación en tribunales de selección de personal		
Subvenciones a entidades sin ánimo de lucro para proyectos de reinserción social		
Subvenciones a asociaciones vecinales para colaborar en fiestas locales		
Compra de material de oficina para el concejal de la junta municipal de distrito		
Compra de programas informáticos para el servicio de recaudación		
Subvenciones para emergencia social		
Compra de columpios para parques infantiles		
Retribuciones del personal de recaudación		
Seguro de los vehículos oficiales de altos cargos		
Ayudas por gafas, prótesis y similares		
Compra de alimentos infantiles para las guarderías municipales		
Productividad de los agentes de movilidad (encargados del control del tráfico urbano)		
Contrato para la limpieza viaria		
Aportación al plan de pensiones		
Compra de vehículos para la policía municipal		
Contrato de suministro e instalación de alumbrado público		
Compra de vestuario para la policía municipal		
Subvenciones para eliminación de barreras arquitectónicas en viviendas		
Contrato de repoblación y mantenimiento de arbustos en jardines		
Alquiler de espacios para exposición de artistas contemporáneos		
Alquiler de espacios para pruebas selectivas de auxiliares administrativos		
Alquiler de caseta para la oficina de turismo		
Seguro de vida de los empleados municipales		
Compra de local para la oficina de atención al consumidor		
Contrato de mantenimiento del cementerio		
Amortización de un préstamo		
Intereses del préstamo		
Comisiones por tramitación de un nuevo préstamo		
Contrato de reparación y mantenimiento de las vías públicas		
Subvenciones a sindicatos más representativos		
Contrato de desinfección de los centros de salud		
Compra de ambulancias para el SAMUR		
Renting de fotocopadoras para los museos municipales		
Leasing de aparatos médicos para el centro de salud		
Suministro de libros infantiles para la biblioteca		
Contrato para la prestación del servicio de asistencia a la tercera edad		
Aportación al organismo autónomo «Patronato de Turismo»		



P.º GRAL. MARTÍNEZ CAMPOS, 5 y PONZANO, 15. 28010 MADRID • GRAN DE GRÀCIA, 171. 08012 BARCELONA • ALBORAYA, 23. 46010 VALENCIA

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 1	
		ENUNCIADO	3

Descripción del ingreso	Concepto Clasificación económica
Impuesto sobre bienes inmuebles Suministro de agua Recogida de residuos urbanos Expedición de licencia de obra Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras Expedición de licencia para apertura Mercadillo semanal Vados de entrada en garajes Participación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas Intereses en cuentas corrientes bancarias Participación en tributos del Estado Venta del mercado municipal Recargo de apremio Reintegro de anticipos concedidos al personal Reintegro de pagos indebidos de ejercicios anteriores por compra de material de oficina Reintegro de pagos indebidos de ejercicios anteriores por compra de maquinaria para el centro de salud Subvención de la Comunidad Autónoma de Madrid para reparación de colegios Préstamo para construcción de infraestructuras deportivas Ingresos por aprovechamiento urbanístico en metálico Venta de una parcela municipal Contribuciones especiales por pavimentación de vías públicas Subvención del Estado para proyectos del Fondo Estatal de Inversión Local Intereses de demora Impuesto sobre gastos suntuarios (cotos de caza y pesca) Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana Multa por destrucción o deterioro en mobiliario urbano Arrendamiento edificios municipales Cuotas de urbanización Subvención INEM para escuelas-taller Ocupación vías públicas por terrazas Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica Subvención Comunidad Autónoma de Madrid para la compra de instrumentos musicales Impuesto sobre actividades económicas Recargo de apremio	



CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 2	
		ENUNCIADO	1

Supuesto 2

A 30 de junio de 200X, el estado de ejecución del presupuesto de nuestro ayuntamiento presenta los siguientes créditos disponibles en las aplicaciones del presupuesto de gastos:

Partida presupuestaria	Crédito disponible
912.100 Retribuciones de altos cargos	1.000.000
920.120 Retribuciones básicas de funcionarios	3.000.000
920.121 Retribuciones complementarias de funcionarios	2.000.000
920.212 Reparación de la casa consistorial	1.000.000
920.220 Material de oficina	1.000.000
920.221 Suministros	200.000
920.222 Comunicaciones	600.000
920.626 Adquisición de equipos informáticos	1.000.000
333.131 Contratación de personal laboral temporal	5.000.000
333.226 Gastos diversos	2.000.000
332.120 Retribuciones básicas funcionarios	2.000.000
332.121 Retribuciones complementarias funcionarios	1.000.000
342.622 Construcción polideportivo	60.000.000

Se pide:

- 1.º Las diferentes bolsas de vinculación y el total disponible en cada una de ellas si el nivel de vinculación establecido en las bases de ejecución del presupuesto es:
 - a) En la clasificación por programas, la política de gasto, y en la clasificación económica, el capítulo.
 - b) En la clasificación por programas, el grupo de programas, y en la clasificación económica, para el Capítulo 2, el artículo, y para los Capítulos 1 y 6, el capítulo.
- 2.º Si es posible o no certificar la existencia de crédito disponible en los siguientes expedientes de gasto:

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 2	
		ENUNCIADO	2



	Vinculación Política de gasto Capítulo	Vinculación Grupo de programas Capítulo 2, artículo Capítulos 1 y 6, capítulo
A) Contratación de tres auxiliares administrativos para efectuar los trabajos de revisión del catastro por importe de 1.500.000 euros (grupo 932)	SÍ/NO	SÍ/NO
B) Reparación de la cubierta de la casa consistorial debido a una tormenta por importe de 2.000.000 de euros (grupo 912)	SÍ/NO	SÍ/NO
C) Expediente de contratación de suministros por importe de 700.000 euros (grupo 912)	SÍ/NO	SÍ/NO
D) Adquisición de equipos informáticos por valor de 3.000.000 de euros (grupo 912)	SÍ/NO	SÍ/NO
E) Contratación de personal laboral temporal por importe de 6.000.000 de euros para los museos (grupo 333)	SÍ/NO	SÍ/NO

Supuesto 3

Señalar la fase correspondiente a las siguientes operaciones realizadas por el ayuntamiento durante el ejercicio corriente:

1. Aprobación del contrato con el concesionario del servicio de basuras.
2. Aprobación de dos certificaciones de obras por 30.000 euros correspondientes al polideportivo municipal.
3. Compra del periódico *El País* para la casa consistorial.
4. Ingreso de una aportación voluntaria por el banco de la localidad para la celebración de las fiestas.
5. Aprobación de la nómina del personal correspondiente al mes de junio que asciende a 50.000 euros.
6. Aprobación del padrón del impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica.
7. Anulación de una factura ya aprobada, por descubrir unos defectos en el material recibido.
8. Aprobación del pliego de condiciones para el suministro de farolas para el alumbrado público.
9. Compra en un almacén de diverso material menor para el servicio de obras.
10. Liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos correspondiente a la transmisión de unos terrenos urbanos.
11. Alquiler de maquinaria a la empresa X para vaciado de dos solares pertenecientes al ayuntamiento.
12. Aprobación de la factura del servicio de basuras correspondiente al mes de abril.
13. Compra de sellos para el correo.
14. Firma de un convenio con la diputación para los servicios sociales por el que acuerda financiar al 50 % el sueldo del asistente social.
15. La orquesta contratada para las fiestas accede a continuar la actuación durante una hora más, pero exige el pago de 250 euros más que no figuran en factura.
16. El banco ha cargado en cuenta los recibos correspondientes al suministro de energía eléctrica para las escuelas municipales.
17. El pleno acuerda los criterios para la liquidación de las contribuciones especiales por el asfaltado de una calle del municipio.



CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 4	
		ENUNCIADO	1

Supuesto 4

El ayuntamiento de Piedras Blancas no ha aprobado el día 1 de enero de 200X el presupuesto para el ejercicio.

La liquidación del presupuesto del año 200X-1 es la siguiente:

Estado de gastos

Capítulos	Créditos presupuestarios		
	Iniciales	Modificaciones	Definitivos
1	1.000	–	1.000
2	3.000	500	3.500
3	2.000	–	2.000
4	400	–	400
6	2.100	4.000	6.100
Total	8.500	4.500	13.000

Estado de ingresos

Capítulos	Previsiones presupuestarias		
	Iniciales	Modificaciones	Definitivas
1	2.000	–	2.000
2	500	–	500
3	1.000	–	1.000
4	2.000	500	2.500
5	900	–	900
6	–	–	–
7	1.000	4.000	5.000
8	–	–	–
9	1.100	–	1.100
Total	8.500	4.500	13.000

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 4	
		ENUNCIADO	2



Además, se sabe que:

- a) En 200X-1, una vez aprobado el presupuesto, la comunidad autónoma comunicó la concesión de una subvención por importe de 500 um destinada a cofinanciar en un 25 % con el ayuntamiento el gasto corriente destinado a poner en marcha un servicio de atención a la juventud que asumirá el 1 de enero de 200X la comunidad autónoma.
- b) La transferencia de capital presupuestada inicialmente se destinará a la construcción de una piscina cubierta.
- c) El préstamo recibido financia la ampliación de la casa consistorial.
- d) El 1 de enero de 200X entra en vigor un convenio con la comunidad autónoma por el que esta asumirá, sin coste alguno, la recaudación ejecutiva del ayuntamiento, que, hasta la fecha, era realizada por un recaudador externo cuyo coste anual ascendía a 100 um.
- e) El 1 de enero de 200X-2 se firmó un préstamo por importe de 2.000 um para financiar la remodelación de todas las plazas municipales. El préstamo tenía dos años de carencia. La anualidad estimada para el año 200X, descontados los intereses, asciende a 500 um.
- f) En 200X-1, el ayuntamiento presupuestó en el Capítulo 4 una subvención del INEM por importe de 50 um destinada a financiar la contratación temporal de 20 aprendices de jardinería.
- g) Se prevé la realización del resto de los ingresos.
- h) El convenio firmado con los trabajadores prevé un aumento de 600 um para el año 200X.

Se pide:

- 1.º Indicar el importe por el que se prorrogará el presupuesto el 1 de enero de 200X.
- 2.º Indicar si sería posible realizar algún ajuste al alza, y por qué importe.



Supuesto 5

Un ayuntamiento al inicio del ejercicio corriente debía a sus acreedores (cuenta 401) 1.000.000 de euros, y los derechos pendientes de cobro (cuenta 431) ascendían a 1.200.000 euros.

Durante el ejercicio, se realizaron las siguientes operaciones:

1. Liquidación de tributos por 1.300.000 euros. Se cobraron 900.000 euros.
2. Ingreso de la transferencia del fondo de cooperación de la comunidad autónoma por importe de 1.500.000 euros.
3. Las obligaciones reconocidas por gastos del presupuesto ascendieron a 3.000.000 de euros. Se pagaron la mitad.
4. Se ha contabilizado el reconocimiento del derecho de una subvención de 1.000.000 de euros concedida por la diputación (contraído simultáneo) para la adquisición de equipos informáticos, pero no se ha contabilizado la obligación de adquisición.
5. Se debe a la Hacienda pública por retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicadas al personal 100.000 euros.
6. A 31 de diciembre, la existencia de fondos líquidos en caja y bancos asciende a 600.000 euros.

Se pide:

Calcular el resultado presupuestario y el remanente de tesorería.

Supuesto 6

El ayuntamiento X, de más de 5.000 habitantes, presenta los siguientes saldos registrados a 31 de diciembre de 2011:

- Existencia en caja: 50.000 euros, de los que 10.000 correspondían a fianzas depositadas por diversos contratistas, y el resto, a operaciones presupuestarias.
- Obligaciones reconocidas pendientes de pago: 135.000 euros.
- Derechos liquidados pendientes de cobro: 130.000 euros.

Durante el ejercicio de 2012 se han realizado las siguientes operaciones:

1. Con fecha 11 de noviembre, se aprobó una transferencia de crédito por importe de 40.000 euros, del Capítulo 2 al Capítulo 4 del estado de gastos del presupuesto.
2. Con fecha 19 de mayo, se aprobó una incorporación de remanentes de crédito en situación de disponible al Capítulo 7 del estado de gastos por importe de 10.000 euros, financiada mediante aplicación del remanente de tesorería del ejercicio anterior. El crédito generado es para una aportación de capital a un organismo autónomo municipal.
3. Con fecha 29 de junio, se acordó una generación de crédito financiada mediante un compromiso firme de aportación de la comunidad autónoma para la financiación parcial de las obras de reforma de un centro cultural.

En el convenio suscrito al efecto se determina que la comunidad autónoma aportará un total de 100.000 euros, de los que se ingresarán 50.000 en 2012 y el resto en 2013. El resto de la financiación del proyecto será con cargo a los recursos generales del ayuntamiento.

La adjudicación de las obras se realizó mediante concurso, y en relación con las mismas se ofrece la siguiente información:

- Duración de las obras: 18 meses.
- La aprobación del gasto plurianual y convocatoria del concurso se produjo el 30 de junio, autorizándose un gasto total de 300.000 euros, 120.000 euros para la anualidad de 2012 y 180.000 euros para la anualidad de 2013.
- El 29 de septiembre se acordó la adjudicación del concurso, siendo el gasto comprometido total de 250.000 euros, 100.000 euros para la anualidad de 2012 y 150.000 euros para la anualidad de 2013.
- La fianza depositada en metálico por el adjudicatario ascendió a 2.500 euros.

4. Se procede simultáneamente a la autorización y compromiso de los siguientes gastos:

- Total de la consignación presupuestaria correspondiente a la amortización de deuda, así como sus correspondientes intereses, que ascienden a 20.000 euros.
- Total de la consignación presupuestaria correspondiente a los gastos de personal.
- Total de la consignación presupuestaria correspondiente a transferencias corrientes y de capital.

5. Se realizan los siguientes procedimientos de contratación:

- Convocatoria de concurso para la contratación de una consultoría con un precio tipo de licitación de 50.000 euros. El concurso se adjudica con una baja del 10 %.
- Contratación mediante procedimiento negociado de diversos servicios y suministros por un importe de 38.000 euros.
- Convocatoria de concurso para la construcción de un polideportivo municipal con un precio de licitación de 1.000.000 de euros y un precio de adjudicación de 850.000 euros. Se aprueba un modificado del proyecto, de modo que el importe final de la obra es de 900.000 euros.

6. Se carga en el presupuesto de 2012 la correspondiente anualidad del contrato plurianual de limpieza viaria y recogida de basuras, que se adjudicó en el ejercicio 2011. El importe de la citada anualidad asciende a 450.000 euros.

7. Se reconocen obligaciones en relación con los siguientes gastos comprometidos:

- La totalidad de los correspondientes a los préstamos e intereses.
- La totalidad de los correspondientes a los gastos de personal.
- La totalidad de los correspondientes a transferencias de capital.
- 40.000 euros correspondientes al contrato de consultoría.
- 35.000 euros correspondientes a los contratos de diversos servicios y suministros.
- La totalidad de los correspondientes al contrato plurianual de limpieza y recogida de basuras.
- 45.000 euros correspondientes a transferencias corrientes.
- 70.000 euros correspondientes a las obras de reforma del centro cultural.
- 880.000 euros correspondientes a las obras de construcción del polideportivo.

8. Se reconocen derechos por los siguientes importes y conceptos:

- Padrón del IBI: 400.000 euros.
- Matrícula del IAE: 120.000 euros.

- ICIO: 60.000 euros.
- Tasas: 100.000 euros.

9. Se producen los siguientes ingresos en cuentas corrientes del ayuntamiento:

- Fondo complementario de financiación del Estado: 725.000 euros.
- Precios públicos: 50.000 euros.
- Cánones de concesiones: 25.000 euros.
- Aportación de la comunidad autónoma para la financiación de las obras de reforma del centro cultural.
- Préstamos a largo plazo: 1.250.000 euros.
- Procedentes de entidades colaboradoras: 580.000 euros.
- De derechos liquidados pendientes de cobro de ejercicios anteriores: 90.000 euros.

10. Se da aplicación definitiva a los ingresos anteriores. En cuanto a los procedentes de entidades colaboradoras, se da aplicación por los siguientes importes y conceptos, quedando el resto pendiente de aplicación:

- IBI: 340.000 euros.
- IAE: 100.000 euros.
- ICIO: 50.000 euros.
- Tasas: 80.000 euros.

11. Se ordena el pago de la totalidad de las obligaciones reconocidas y se realizan los siguientes pagos, con cargo a cuentas corrientes del ayuntamiento:

- La totalidad de los pagos ordenados de los Capítulos 1, 3, 4, 7 y 9 del presupuesto.
- 100.000 euros correspondientes a obligaciones de ejercicios anteriores.
- 450.000 euros correspondientes a pagos ordenados de gastos en bienes corrientes y servicios.
- 60.000 euros correspondientes a las obras de reforma del centro cultural.
- 750.000 euros correspondientes a las obras de construcción del polideportivo.

12. Se han devuelto fianzas en metálico por importe de 7.500 euros, recibándose únicamente la correspondiente a las obras del centro cultural.

13. El ayuntamiento declara de difícil o imposible recaudación los derechos pendientes de cobro con una antigüedad superior a los 18 meses, ascendiendo el importe de los mismos, a 31 de diciembre de 2012, a 20.000 euros.

CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	RÉGIMEN PRESUPUESTARIO	SUPUESTO 6	
		ENUNCIADO	4



Modelos de estados de ejecución del presupuesto

Ingresos	Previsiones iniciales	Modificaciones de crédito	Previsiones definitivas	Derechos reconocidos	Recaudación	Pendiente de cobro
Capítulo 1	500.000					
Capítulo 2	70.000					
Capítulo 3	200.000					
Capítulo 4	750.000					
Capítulo 5	30.000					
Capítulo 6						
Capítulo 7						
Capítulo 8						
Capítulo 9	1.250.000					
Total	2.800.000					

Gastos	Créditos iniciales	Modificaciones de crédito	Créditos definitivos	Créditos autorizados	Créditos comprometidos	Obligaciones reconocidas	Pagos	Pendiente de pago
Capítulo 1	800.000							
Capítulo 2	600.000							
Capítulo 3	30.000							
Capítulo 4	20.000							
Capítulo 6	1.200.000							
Capítulo 7	50.000							
Capítulo 8								
Capítulo 9	100.000							
Total	2.800.000							

Se pide:

- Formular los estados de ejecución de ingresos y gastos del presupuesto a 31 de diciembre de 2012, conforme a los modelos adjuntos, teniendo en cuenta que en los procedimientos de concurso se procede a cancelar los saldos de gasto autorizado resultantes de las bajas de adjudicación.
- Determinar los documentos contables necesarios para las operaciones referidas en los puntos 3 a 10.
- Calcular el resultado presupuestario del ejercicio de 2012.
- Calcular el remanente de tesorería del ejercicio de 2012, diferenciando el remanente de tesorería total, el remanente de tesorería afectado a gastos con financiación afectada y el remanente de tesorería para gastos generales.
- Determinar los remanentes de crédito del ejercicio de 2012, indicando para cada capítulo presupuestario las situaciones de:
 - Remanentes comprometidos.
 - Remanentes no comprometidos.
 - Remanentes susceptibles de incorporación.