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.

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

.../...

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.

Suplementos de créditos.

Ampliaciones de crédito.

Transferencias de crédito.

Generación de créditos por ingreso.

Incorporación de remanentes de crédito.

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.

‒ 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.

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 10Las 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

.../...

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.

Los saldos de autorizaciones, es decir, la diferencia entre los gastos autoriza-

dos y los gastos comprometidos.

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).

En el caso de incorporación de remanentes para gastos con financiación afectada se consideran 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 ejer­

cicio de la siguiente forma:

.../...

.../...

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

Crédito definitivo – Obligaciones reconocidas = Remanentes de crédito

12.000 – 4.500 = 7.500 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.

.../...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 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.

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 tramitación 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.