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.

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).

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:

Desviación de financiación = Derechos reconocidos – Coeficiente de financiación × 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.

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.

Remanentes de crédito = Créditos definitivos – Obligaciones reconocidas

Integran los remanentes de crédito los siguientes componentes:

Saldo de autorizaciones:

Gastos autorizados – Gastos comprometidos

Saldo de disposiciones:

Gastos comprometidos – Obligaciones reconocidas

Saldo de créditos:

Disponibles + Retenidos (RC1) + No disponibles (RC2)

(iniciales

Retenidos.

No disponibles.

Autorizados).

El saldo de créditos también será:

Créditos definitivos – 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 obstante, 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 configurarán 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.

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.

Remanente de tesorería = Fondos líquidos + Derechos pendientes de cobro – – Obligaciones pendientes de pago

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.

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.

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 minorando 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 (saldos 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:

Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presu-

puestos de los dos ejercicios anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 25 %.

Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presu-

puestos del ejercicio tercero anterior al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 50 %.

Los derechos pendientes de cobro liquidados dentro de los presu-

puestos de los ejercicios cuarto a quinto anteriores al que corresponde la liquidación, se minorarán, como mínimo, en un 75 %.

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.

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

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:

• (+/‒) 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 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».

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).

(+/‒) 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 presupuesto (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

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:

Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, del

incumplimiento de la regla de gasto.

Las previsiones tendenciales de ingresos y gastos, bajo el supuesto de que no

se producen cambios en las políticas fiscales y de gastos.

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.

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.

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.

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.

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:

Supresión de las competencias que ejerza la entidad local que sean distintas

de las propias y de las ejercidas por delegación.

Gestión integrada o coordinada de los servicios obligatorios que presta la enti-

dad local para reducir sus costes.

Incremento de ingresos para financiar los servicios obligatorios que presta la

entidad local.

Racionalización organizativa.

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.

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 obliga- do 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.

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.