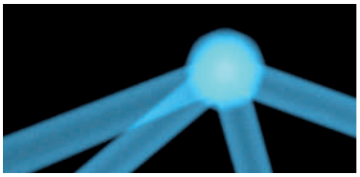
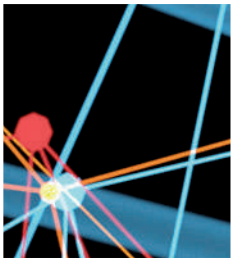
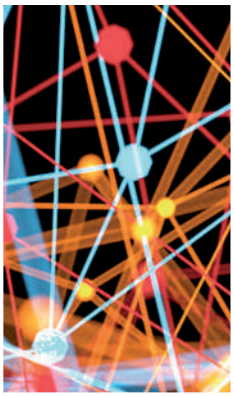


Incluye
Papel + Digital

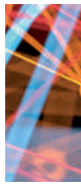


Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales

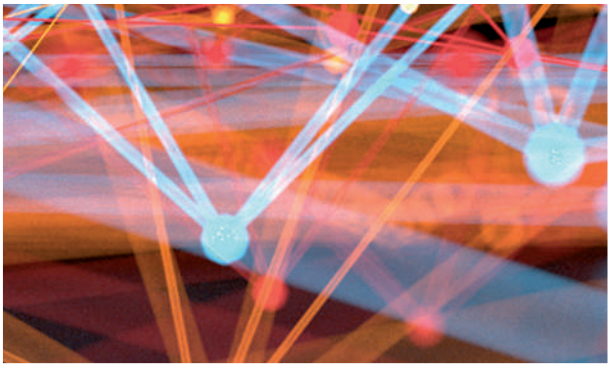


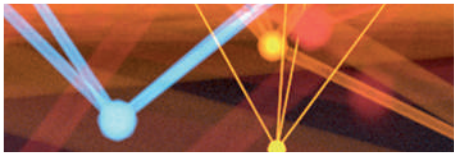
Adaptado al nuevo régimen contable

10.ª Edición



Beatriz María Vigo Martín





EL CONSULTOR
DE LOS AYUNTAMIENTOS

© **Beatriz M. Vigo Martín**, 2024
© **LA LEY Soluciones Legales, SAU**

LA LEY Soluciones Legales, SAU
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es
https://www.aranzadilaley.es

Novena edición: Enero 2018
Décima edición: Mayo 2024

Depósito Legal: M-11266-2024
ISBN versión electrónica: 978-84-7052-956-6
ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-7052-955-9

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, SAU.
Printed in Spain

© LA LEY Soluciones Legales, SAU. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, SAU, se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, **www.cedro.org**) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRÓLOGO 7

ABREVIATURAS 9

PRESENTACIÓN 13

CAPÍTULO I
LA REGULACIÓN PRESUPUESTARIA LOCAL

1. EL RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LAS ENTIDADES LOCALES 44

1.1. Obligatoriedad 44
1.2. Fuentes legales 45
1.3. Entidades a las que afecta 48
1.4. Las Leyes de Estabilidad Presupuestaria 49

1.4.1. Antecedentes 49
1.4.2. La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera 51
1.4.3. El Reglamento de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las entidades locales 52
1.4.4. Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera 52
1.4.5. Suspensión y reactivación de las reglas fiscales 54

2. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS EN EL TRLRHL Y EN LAS LEYES DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA 55

2.1. Unidad 55

2.1.1. Unidad stricto sensu 56

2.1.2. Universalidad 56
2.1.3. Unidad de Caja 57
2.1.4. No afectación 58

2.2. Equilibrio 61
2.3. Especialidad 63
2.4. Anualidad, en un escenario plurianual 64

2.4.1. Anualidad de aprobación 65
2.4.2. Anualidad de ejecución. 65
2.4.3. Anualidad de contabilización 69

2.5. Autonomía 69
2.6. Competencia. 70
2.7. Publicidad. 70
2.8. Principios presupuestarios en las Leyes de Estabilidad Presupuestaria 71

2.8.1. Principio de estabilidad presupuestaria 71
2.8.2. Principio de Sostenibilidad financiera 73
2.8.3. Principio de plurianualidad 73
2.8.4. Principio de transparencia 74
2.8.5. Principio de eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos. 75
2.8.6. Principio de responsabilidad 75
2.8.7. Principio de lealtad institucional 76

2.9. Aplicación práctica de la normativa de estabilidad en la aprobación, ejecución y liquidación de los presupuestos 77

2.9.1. Cumplimiento y evaluación del objetivo de estabilidad presupuestaria 79

a) Impuestos, tasas y otros ingresos . 82
b) Impuestos cedidos y del fondo complementario de financiación. 83
c) Intereses 84
d) Inversiones realizadas por cuenta de las Corporaciones locales por empresas públicas incluidas en el sector de sociedades no financieras. 84
e) Consolidación de transferencias entre Administraciones Públicas . 85
f) Dividendos y participación en beneficios 85

g) Ingresos obtenidos del Presupuesto de la Unión Europea para la Corporación local como beneficiario final. 86
h) Aportaciones de capital a empresas públicas, consorcios, fundaciones y demás entidades 86
i) Gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al Presupuesto. 87
j) Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas 88

2.9.2. Regla de gasto 89

A) Cálculo de los empleos no financieros excluidos intereses para las Entidades con Presupuesto Administrativo. 91

B) Consolidación de transferencias . 93
C) Determinación del gasto computable 94

2.9.3. Límite de deuda. 96
2.9.4. Periodo medio de pago a proveedores. 100

3. EL CONTROL INTERNO DE LA GESTIÓN ECONÓMICA LOCAL 102

3.1. Necesidad, manifestaciones y órganos 102
3.2. Régimen de control en las Entidades Locales. 105

3.2.1. Órgano de control interno 107
3.2.2. La Función Interventora. 111

3.2.2.1. Modos de actuar en los casos de fiscalización de disconformidad . 112

3.2.2.2. Omisión de fiscalización. 117
3.2.2.3. Reglas especiales 119

3.2.3. El control financiero 123

3.2.3.1. Control permanente 124
3.2.3.2. La auditoría pública 125
3.2.3.3. Los informes y su tramitación . . . 126

3.2.4. Los controles de eficacia y eficiencia. 127

4. LA TESORERÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES 129

4.1. Conceptos y acepciones 129

4.1.1. En sentido objetivo 129
4.1.2. En sentido subjetivo. 130

4.2. Regulación legal 130
4.3. Funciones de la Tesorería: enumeración 131

4.3.1. Estudio individualizado 131

4.3.1.1. Recaudación de derechos y pago de obligaciones. 131
4.3.1.2. Servir al principio de unidad de Caja 133
4.3.1.3. Distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias 133
4.3.1.4. Responder de los avales contraídos. 134
4.3.1.5. Otras. 134

4.4. Caja y cuentas bancarias 135

4.4.1. Modalidades e instrumentos de los servicios financieros de Tesorería. 135
4.4.2. Tipos de cuentas autorizadas por la Ley. 135

4.4.2.1. Cuentas operativas de ingresos y pagos 135
4.4.2.2. Cuentas restringidas de recaudación 136
4.4.2.3. Cuentas restringidas de pagos . . . 137
4.4.2.4. Cuentas financieras de colocación de excedentes 138
4.4.2.5. Cajas de efectivo. 138

4.5. Gestión de la Tesorería 139

4.5.1. Operaciones para cubrir déficits temporales de Tesorería. 139

4.5.1.1. Regulación 139
4.5.1.2. Competencia para concertarlas. . 140
4.5.1.3. Régimen de autorizaciones 141

4.5.2. Rentabilización de los excedentes temporales 141

CAPÍTULO II
ESTRUCTURA PRESUPUESTARIA

1. CONSIDERACIONES GENERALES 144
2. CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS DE GASTO 147

2.1. Criterios y niveles 147
2.2. Áreas de gasto, políticas de gasto y grupos de programas 148

2.2.1. Código de clasificación 148
2.2.2. Clasificación por programas de gastos 149

3. CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS GASTOS 151

3.1. Criterios y niveles 151
3.2. Capítulos, artículos, conceptos y subconceptos 152

3.2.1. Código de clasificación 152
3.2.2. Clasificación económica 153

3.3. Tratamiento presupuestario y contable de los intereses de demora 158

4. CLASIFICACIÓN ORGÁNICA 160
5. LA APLICACIÓN PRESUPUESTARIA 160
6. FONDO DE CONTINGENCIA Y OTROS IMPREVISTOS 161
7. CLASIFICACIÓN DE LAS PREVISIONES DE INGRESOS 162

7.1. Criterios y niveles 162
7.2. Capítulos, artículos, conceptos y subconceptos 162

7.2.1. Código de clasificación 162
7.2.2. Código de la clasificación económica 163

8. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES DE MENOS DE 5.000 HABITANTES 167
9. RÉGIMEN APLICABLE A OTRAS ENTIDADES LOCALES 168
10. LA ESTRUCTURA PRESUPUESTARIA Y LAS CUENTAS DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL 168

CAPÍTULO III
LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL

1. LA CONTABILIDAD GENERAL Y SU EVOLUCIÓN 182

1.1. Finalidad inicial y métodos 182
1.2. Sucesivas ampliaciones 183

1.2.1. Garantía de terceros 184
1.2.2. Dación de cuentas 185
1.2.3. Facilitar la toma de decisiones 185
1.2.4. Normalización 185

2. LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR PÚBLICO: EL MODELO ESTATAL 187
3. EL SISTEMA CONTABLE DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL . . . 191

3.1. Antecedentes 191
3.2. Implantación: fuentes normativas 192
3.3. Características más destacadas del régimen contable local de 1990 195
3.4. Características más destacables de las Instrucciones de Contabilidad de 2004 196

3.4.1. Características de los Modelos Normal y Simplificado de Contabilidad 196
3.4.2. Características del Modelo Básico de Contabilidad 199
3.4.3. El Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local 202

3.5. El Régimen contable local en las Instrucciones de Contabilidad de 2013 202

3.5.1. Características de los Modelos Normal y Simplificado de Contabilidad 203
3.5.2. Características del Modelo Básico de Contabilidad 206

3.6. El Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local 208

3.6.1. Marco conceptual de la contabilidad pública 209

3.6.1.1. Imagen fiel de las Cuentas anuales 209
3.6.1.2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales 210
3.6.1.3. Principios contables 211
3.6.1.4. Elementos de las cuentas anuales 214
3.6.1.5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales 217
3.6.1.6. Criterios de valoración 221

3.6.2. Normas de reconocimiento y valoración 226
3.6.3. Cuentas anuales 227
3.6.4. Cuadro de Cuentas 227
3.6.5. Definiciones y relaciones contables 227

3.7. Fines de la contabilidad Pública Local 227
3.8. La función contable 232

3.8.1. En los Municipios de régimen común 232
3.8.2. En los Municipios de gran población 234
3.8.3. En las Instrucciones de Contabilidad 235

3.9. La contabilidad de las Sociedades mercantiles pertenecientes, en todo o en parte, a una Entidad local 237

4. LIBROS DE CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES LOCALES . . . 237

4.1. Consideraciones generales 237
4.2. Su regulación en las Instrucciones de Contabilidad de 1990 239
4.3. Tratamiento de los Libros de Contabilidad en las Instrucciones de 2004 241
4.4. Tratamiento de los Libros de Contabilidad en las Instrucciones de 2013 242

5. INCORPORACIÓN DE DATOS AL SISTEMA CONTABLE 246

5.1 Justificantes de las operaciones 246
5.2. Soporte de las anotaciones contables 246
5.3. Archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables 248

6. INFORMACIÓN A OBTENER DEL SISTEMA 249

6.1. Cuentas Anuales 250
6.2. Información periódica para el Pleno 250
6.3. Otra información contable que se remite al Pleno 252
6.4. Otra información. 253

7. LA APERTURA ANUAL DE LA CONTABILIDAD. 255

7.1. El principio de anualidad contable 255
7.2. Fecha y documentación de la apertura 256
7.3. Asiento de apertura 257

CAPÍTULO IV
CONTENIDO Y APROBACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS

1. CONTENIDO: EL PRESUPUESTO GENERAL DE LA ENTIDAD COMO REALIDAD COMPLEJA 260

1.1. Concepto y ámbito 260
1.2. Elementos integrantes del Presupuesto General 260
1.3. El Presupuesto de la propia Entidad. 262

1.3.1. Operaciones que deben incluirse en el mismo. 262

1.3.2. Documentación básica: Los estados de gastos y de ingresos 262
1.3.3. Documentación complementaria. 263

1.4. Contenido de los Presupuestos de los Organismos Autónomos 269
1.5. Los estados de previsión de las Sociedades Mercantiles íntegramente pertenecientes a la Entidad local 269

1.5.1. Régimen de estas Sociedades. 269
1.5.2. Contenido de los estados de previsión. 270

A) Las Cuentas de Resultados. 271
B) El Presupuesto de Capital 275

1.6. Entidades Públicas Empresariales Locales 277
1.7. Las Bases de Ejecución 277
1.8. Los Anexos al Presupuesto General 278

1.8.1. Programas anuales de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades propias o mayoritariamente participadas. 279
1.8.2. Estado de consolidación 279
1.8.3. Planes de inversión y programas de actuación de la Entidad 283
1.8.4. Estado de previsión de movimientos y situación de la deuda 285

2. ELABORACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO 285

2.1. Elaboración: Órganos competentes y plazos 285

2.1.1. Del Presupuesto de la Entidad 285
2.1.2. De los Presupuestos de los Organismos Autónomos 286
2.1.3. De los Presupuestos de las Entidades Públicas Empresariales Locales 286
2.1.4. De las previsiones de gastos e ingresos de las Sociedades mercantiles 288
2.1.5. Formación del Presupuesto General 288

2.2. Informe de Intervención y remisión al Pleno 289
2.3. Aprobación inicial. 290
2.4. Exposición al público y posibles reclamaciones 292
2.5. Aprobación definitiva 294
2.6. Régimen de recursos 294
2.7. La interposición de recursos por los miembros de la Corporación 295
2.8. Publicación y comunicaciones 299
2.9. Fecha de entrada en vigor del Presupuesto General . . . 300

2.10. Publicidad formal 300
2.11. Contabilización de la entrada en vigor 300

2.11.1. Apertura del Presupuesto de gastos 301
2.11.2. Apertura del Presupuesto de Ingresos. 304

3. LA PRÓRROGA AUTOMÁTICA INTERINA. 305

3.1. Créditos prorrogables y no prorrogables 305
3.2. Ajustes del Presupuesto prorrogado. 306
3.3. Posibilidad de acordar modificaciones de créditos 307
3.4. Regularizaciones a efectuar tras la aprobación del Presupuesto definitivo 307
3.5. Contabilización de la prórroga y sus incidencias. 308
3.6. Prórroga de la prórroga 308

CAPÍTULO V
LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS

1. DELIMITACIÓN DE LOS CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS DE GASTOS 312

1.1. Carácter limitativo y vinculante de los créditos 312
1.2. Niveles de vinculación jurídica 313

1.2.1. Principio general 313
1.2.2. Posibilidad de fijar niveles más amplios en las bases de ejecución y sus límites. 314

2. SITUACIÓN DE LOS CRÉDITOS DE GASTOS. 317

2.1. Créditos disponibles 317
2.2. Créditos retenidos pendientes de utilización 317
2.3. Créditos no disponibles 318
2.4. Contabilización de los cambios de situación de los créditos 318

2.4.1. Retenciones de créditos. 319
2.4.2. No disponibilidad de crédito 319

3. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS EN GASTOS. 321

3.1. Concepto 321
3.2. Clases 321
3.3. Requisito común: no originar déficit 322
3.4. Créditos extraordinarios y suplementos de crédito. 322

3.4.1. Definiciones 322
3.4.2. Recursos que pueden financiarlos 322

3.4.3. Propuesta: Órganos competentes y documentación justificativa 323
3.4.4. Tramitación 324
3.4.5. Los nuevos o mayores ingresos como recursos para financiar créditos extraordinarios y suplementos de crédito 325

3.5. Ampliaciones de crédito 326

3.5.1. Definición 326
3.5.2. Requisitos formales y de financiación 326

3.6. Transferencias de créditos 327

3.6.1. Definición 327
3.6.2. Régimen y órgano competente 327
3.6.3. Límites. 328
3.6.4. Tramitación 328

3.7. Generación de crédito por ingresos. 329

3.7.1. Concepto. 329
3.7.2. Ingresos que posibilitan la generación o reposición 329
3.7.3. Tramitación 330
3.7.4. Requisitos 330

3.8. Incorporación de remanentes de créditos 331

3.8.1. Planteamiento 331
3.8.2. Remanentes no incorporables 332
3.8.3. Remanentes incorporables. 333
3.8.4. Tramitación 333
3.8.5. Condicionamientos 334

3.9. Bajas por anulación. 337

3.9.1. Definición y órgano competente 337
3.9.2. Requisitos 337
3.9.3. Manifestaciones. 338

3.10. Contabilización de las modificaciones de créditos 338

3.10.1. Modificaciones cuantitativas 338
3.10.2. Transferencias de créditos 340
3.10.3. Bajas por anulación. 343

4. MODIFICACIÓN DE LAS PREVISIONES DE INGRESOS 345

4.1. El principio de equilibrio como justificante de estas modificaciones. 345
4.2. Contabilización. 346

CAPÍTULO VI
OPERACIONES DE PRESUPUESTO CORRIENTE (I): EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

1. CONCEPTOS GENERALES 350

1.1. Normas reguladoras 350
1.2. Contenido y alcance de la Contabilidad del Presupuesto de gastos 352
1.3. Fases que comprende la gestión de los gastos 353
1.4. Sometimiento a control interno 354
1.5. Prevenciones especiales para el caso de liquidación del Presupuesto anterior con Remanente de Tesorería negativo 355

2. FASE A: AUTORIZACIÓN DEL GASTO. 356

2.1. Concepto 356
2.2. Requisitos 356

2.2.1. Determinación del objeto del gasto 356
2.2.2. Previa existencia de crédito presupuestario específico suficiente 357
2.2.3. Retención del crédito. 357
2.2.4. Fiscalización previa de Intervención 357
2.2.5. Adopción por órgano competente 358

2.3. Efectos. 360
2.4. Contabilización. 361

2.4.1. Autorizaciones sobre créditos previamente retenidos 361
2.4.2. Autorizaciones sobre créditos disponibles . . . 362
2.4.3. Anulación de autorizaciones 363

3. FASE D: DISPOSICIÓN O COMPROMISO DEL GASTO 363

3.1. Concepto 363
3.2. Competencia. 364
3.3. Requisitos 365
3.4. Efectos. 365
3.5. Contabilización. 366

3.5.1. Acto de disposición aislado 366
3.5.2. Autorización y disposición conjuntas 366
3.5.3. Anulación de disposiciones 367

4. FASE O: RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN 368

4.1. Concepto 368
4.2. Competencia 368
4.3. Requisitos 369
4.4. Efectos 370
4.5. Contabilización 371

4.5.1. Del reconocimiento de la obligación, exclusivamente 373
4.5.2. De los actos acumulados de autorización, disposición y reconocimiento de la obligación 374
4.5.3. Anulación de obligaciones reconocidas 375

5. FASE P: ORDENACIÓN DEL PAGO 375

5.1. Concepto 375
5.2. Competencia 375
5.3. Prelación de créditos a efectos de la expedición de las órdenes de pago: El Plan de Disposición de Fondos . . . 376
5.4. Formas mediante las que pueden materializarse las órdenes de pago; fiscalización 377
5.5. Contabilización 378

6. ÓRDENES DE PAGO A JUSTIFICAR 379

6.1. Concepto 379
6.2. Requisitos 379
6.3. Justificación 380
6.4. Posibles responsabilidades 380
6.5. Contabilización 381
6.6. Referencia a los anticipos de Caja fija 388

7. EL PAGO Y OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES 389

7.1. La realización del pago y su fiscalización y contabilización 389

7.1.1. Pagos en efectivo 390
7.1.2. Pagos en formalización: la compensación como forma especial de pago 392

7.2. Otras formas de extinción de los débitos 398

7.2.1. La condonación 398
7.2.2. La prescripción 400

8. REINTEGROS DE PAGOS 400

8.1. Causas 400
8.2. Clases 401

8.3. Efectos 401
8.4. Contabilización 401

8.4.1. Reintegros de Presupuesto corriente 401
8.4.2. Reintegros de ejercicios cerrados 403

9. GASTOS DE CARÁCTER PLURIANUAL 403

9.1. Concepto 404
9.2. Requisitos 404
9.3. Límites 405
9.4. Normas específicas para la gestión de estos gastos 406
9.5. Contabilización 407
9.6. Autorización y disposición de gastos plurianuales por los Organismos Autónomos: órgano competente 408

CAPÍTULO VII
OPERACIONES DE PRESUPUESTO CORRIENTE (Y II): GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

1. CONTENIDO Y REGULACIÓN 412
2. FASES QUE COMPRENDE LA GESTIÓN DE LOS INGRESOS . . . 415
3. NACIMIENTO DEL DERECHO 415

3.1. Conceptos generales 415
3.2. Compromisos de ingreso del presupuesto corriente y su contabilización 416

4. RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DEL DERECHO 418

4.1. Ingresos tributarios de liquidación individualizada 418

4.1.1. Iniciación 418
4.1.2. Comprobación e investigación 420
4.1.3. Liquidación propiamente dicha 422

4.2. Tributos de cobro periódico por recibo 424
4.3. Otros supuestos de reconocimiento y liquidación de derechos 425

4.3.1. Participaciones en ingresos estatales 425
4.3.2. Ingresos no tributarios 426

4.4. Contabilización del reconocimiento de derechos 426

5. REALIZACIÓN MATERIAL DEL INGRESO: LA RECAUDACIÓN . 431

5.1. Aspectos sustantivos 431

5.1.1. Período voluntario de recaudación 432

5.1.2. Procedimiento de recaudación en vía de apremio 432
5.1.3. Medios y momento del pago 438

5.2. Contabilización 445

5.2.1. Consideraciones generales. 445
5.2.2. Ingresos directos en la Tesorería 447
5.2.3. Ingresos de aplicación diferida 447
5.2.4. Contabilización de los Ingresos de aplicación anticipada 448
5.2.5. Aplicación contable de ingresos virtuales . . . 450
5.2.6. Aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos. 451
5.2.7. Procedimiento de apremio. 454

6. ANULACIÓN O EXTINCIÓN DE LOS DERECHOS LIQUIDADOS Y NO RECAUDADOS, POR CAUSAS DISTINTAS DEL INGRESO 457

6.1. Baja provisional por insolvencia 457
6.2. Prescripción 457
6.3. Estimación de los recursos. 457
6.4. Anulación o extinción de los derechos liquidados y no recaudados: Condonación. 458
6.5. Contabilización de las Anulaciones y cancelaciones de derechos pendientes de cobro. 458

6.5.1. En el régimen de la ICN. 458
6.5.2. En el sistema de la ICS. 461

6.6. Adjudicación de bienes en pago de deudas. 462

7. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS 464

7.1. Por anulación de liquidaciones indebidamente practicadas. 464
7.2. Devolución de ingresos duplicados o excesivos 467

8. REGULACIÓN DE LOS INGRESOS CON Y SIN CONTRAPRESTACIÓN 467

8.1. Ingresos con contraprestación. Norma de reconocimiento y valoración 15ª 468
8.2. Ingresos sin contraprestación. Norma de reconocimiento y valoración 16ª 470

9. ESPECIAL REFERENCIA A LAS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES RECIBIDAS 472

9.1. Transferencias recibidas 473

9.2. Subvenciones recibidas 474
9.3. Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente 482

10. ESPECIAL REFERENCIA A LOS INGRESOS DERIVADOS DE LA ACTUACIÓN URBANÍSTICA DE LOS ENTES LOCALES 484

10.1. Ingresos por cuotas de urbanización 484
10.2. Cobro de las cuotas de urbanización en especie (solares cedidos por los propietarios) 489
10.3. Ingresos derivados de la sustitución del aprovechamiento urbanístico por dinero 491

CAPÍTULO VIII
OPERACIONES DE «PRESUPUESTOS CERRADOS» Y DE EJERCICIOS POSTERIORES

1. LA AGRUPACIÓN DE PRESUPUESTOS CERRADOS 497

1.1. Del Presupuesto de gastos 498

1.1.1. Rectificación de saldos iniciales del Presupuesto de gastos 500
1.1.2. Anulación de obligaciones 501
1.1.3. Ordenación del pago. 502
1.1.4. Realización de pagos. 502
1.1.5. Prescripción 504

1.2. Del Presupuesto de ingresos 507

1.2.1. Modificación del saldo inicial de derechos reconocidos 507
1.2.2. Anulación de derechos reconocidos 508
1.2.3. Cancelación de derechos reconocidos. 511
1.2.4. Agrupación de Presupuestos cerrados: Recaudación de derechos reconocidos 514

2. LA AGRUPACIÓN DE PRESUPUESTOS DE EJERCICIOS POSTERIORES 514

CAPÍTULO IX
CONTABILIDAD DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO, ACTIVOS Y PASIVOS FINANCIEROS Y COBERTURAS CONTABLES

1. EL INMOVILIZADO NO FINANCIERO 520

1.1. Finalidad y objeto; clases de inmovilizado 520

1.2. Inmovilizaciones materiales 521

1.2.1. Elementos integrantes y cuentas representativas. 521
1.2.2. Caracteres 523
1.2.3. Criterios de valoración. 524

1.2.3.1. Valoración inicial 527
1.2.3.2. Valoración posterior 529

1.2.4. Contabilización de las operaciones de alta . . 532

1.2.4.1. Adquisición a título oneroso 532
1.2.4.2. Producción de bienes por la propia Entidad 533
1.2.4.3. Adquisición a título lucrativo o a un precio simbólico 534
1.2.4.4. Permuta 535
1.2.4.5. Activos aflorados como consecuencia de la realización de un inventario inicial. 542
1.2.4.6. Activos recibidos de la entidad o entidades propietarias como aportación patrimonial 543
1.2.4.7. Activos recibidos en virtud de un contrato de construcción o adquisición con una entidad gestora . . 544
1.2.4.8. Activos afectos a «Acuerdos de Concesión». 544

1.2.5. Contabilización de las operaciones posteriores al alta. 554
1.2.6. Contabilización de las operaciones de baja. . 555

1.2.6.1. Enajenación 556
1.2.6.2. Otras bajas 559

1.2.7. Contabilización de operaciones especiales: adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos. 560

1.2.7.1. Adscripción y Cesión gratuita de uso de bienes y derechos 561
1.2.7.2. Adscripción de bienes inmuebles a Organismos Autónomos dependientes 564

1.2.8. Correcciones valorativas 567

1.2.8.1. Amortización del inmovilizado material. 567
1.2.8.2. Deterioro de valor: Correcciones valorativas. 569

1.2.9. Casos particulares del inmovilizado material . 571

1.3. Inmovilizaciones intangibles 572

1.3.1. Concepto. 572
1.3.2. Operaciones y su contabilización 573

1.3.2.1. Gastos de investigación y desarrollo. 574
1.3.2.2. Propiedad intelectual e industrial 576
1.3.2.3. Aplicaciones informáticas 578
1.3.2.4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos en uso, por un período inferior a la vida económica 578
1.3.2.5. Otro inmovilizado intangible . . . 579

1.3.3. Amortización y deterioro de valor 579

1.4. Inversiones inmobiliarias. 580
1.5. Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso 586
1.6. Patrimonio Público del Suelo 587

2. LOS ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR 588

2.1. Arrendamientos financieros. 589

2.1.1. Contabilidad del arrendatario 590
2.1.2. Contabilidad del arrendador 592

2.2. Arrendamientos operativos 594
2.3. Venta con arrendamiento posterior 595

3. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA 597

3.1. Concepto 597
3.2. Operaciones y su contabilización 597

3.2.1. Alta 597
3.2.2. Valoración posterior 598
3.2.3. Reclasificaciones. 599
3.2.4. Baja. 601

3.3. Amortización y deterioro. 602

4. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES 603
5. ACTIVOS FINANCIEROS 609
5.1. Concepto, reconocimiento, clasificación y cuentas representativas 609
5.2. Créditos y Partidas a cobrar 612
5.2.1. Valoración inicial 613
5.2.2. Valoración posterior 614
5.2.3. Deterioro 614
5.2.4. Operaciones y su contabilización 614
5.2.4.1. Derechos de cobro procedentes de la actividad habitual 615
5.2.4.2. Créditos y préstamos concedidos 616
5.3. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento 621
5.3.1. Valoración inicial 622
5.3.2. Valoración posterior 622
5.3.3. Deterioro 622
5.3.4. Operaciones y su contabilización 622
5.4. Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados 626
5.4.1. Valoración inicial 627
5.4.2. Valoración posterior 627
5.4.3. Operaciones y su contabilización 627
5.5. Inversiones en el patrimonio de entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas 629
5.5.1. Valoración inicial 630
5.5.2. Valoración posterior 630
5.5.3. Deterioro 630
5.5.4. Operaciones y su contabilización 631
5.6. Activos financieros disponibles para la venta 634
5.6.1. Valoración inicial 634
5.6.2. Valoración posterior 634
5.6.3. Deterioro 634
5.6.4. Operaciones y su contabilización 635
5.7. Reclasificaciones entre diferentes categorías de activos . 640
6. PASIVOS FINANCIEROS. ESPECIAL REFERENCIA AL ENDEUDAMIENTO DE LAS ENTIDADES LOCALES 642

6.1. La apelación al crédito como recurso de las Haciendas locales. 642

6.1.1. Limitaciones al endeudamiento local. 643
6.1.2. Referencia a las prestaciones de aval y a las operaciones de Tesorería. 645

6.2. Régimen jurídico de las obligaciones y bonos a corto y a largo plazo 646

6.2.1. Concepto y requisitos 646
6.2.2. Características de los títulos. 652
6.2.3. Causas de extinción de la deuda 653

6.3. Operaciones de endeudamiento en moneda distinta del euro 653
6.4. Pasivos financieros a efectos contables 655
6.5. Pasivos financieros al coste amortizado. Contabilización de las diversas operaciones 659

6.5.1. Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual de la entidad local 660
6.5.2. Préstamos a largo plazo. 661
6.5.3. Empréstitos emitidos 667
6.5.4. La adquisición de bienes de inmovilizado con precio aplazado 673
6.5.5. Operaciones de tesorería formalizadas en créditos 674

6.6. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados. Contabilización 675
6.7. Bajas en cuentas de los pasivos financieros 677

6.7.1. Compraventas dobles de pasivos propios. . . . 678
6.7.2. Intercambio de pasivos financieros 678
6.7.3. Modificación de las condiciones actuales de un pasivo financiero 679
6.7.4. Extinción del pasivo por asunción 679
6.7.5. Extinción del pasivo por prescripción 680

6.8. Deudas transformables en subvenciones 681
6.9. Contratos de garantía financiera 683

7. COBERTURAS CONTABLES 684

7.1. Instrumentos de cobertura 684
7.2. Partidas cubiertas 685
7.3. Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas . . 686
7.4. Criterios valorativos de las coberturas contables 687

7.4.1. Valoración del instrumento de garantía 687
7.4.2. Valoración de la partida cubierta. 689
7.4.2.1. Activos y pasivos reconocidos en balance. 689
7.4.2.2. Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos . 689
7.4.2.3. Transacciones previstas altamente probables 690
7.5. Interrupción de la contabilidad de coberturas 690

CAPÍTULO X
OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS DE TESORERÍA

1. TESORERÍA 695
1.1. Cobros y pagos: materiales y virtuales. 697
1.1.1. Cobros y pagos materiales. 698
1.1.2. Cobros y pagos virtuales 699
1.2. Partidas pendientes de aplicación 699
1.2.1. Ingresos pendientes de aplicación 699
1.2.1.1. Por ingresos efectivamente realizados 699
1.2.1.2. Por diferencias de arqueo 701
1.2.1.3. Reflejo contable de la sustracción o pérdida de fondos 701
1.2.1.4 Aplicación de los cobros. 703
1.2.2. Pagos pendientes de aplicación. 706
1.2.2.1. A su entrega 706
1.2.2.2. A su cancelación. 707
1.3. Movimientos internos de tesorería. 707
2. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE PAGO: ANTICIPOS DE CAJA FIJA. 708
2.1. Constitución del anticipo de Caja fija 710
2.2. Pagos a los acreedores finales 711
2.3. Justificación de los gastos 711
2.4. Reposición de fondos justificados 712
2.5. Operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 713
2.6. Cancelación del anticipo de Caja fija 713
3. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS 715

3.1. Operaciones por servicios de Tesorería o recaudación . 715

3.1.1. Operaciones por servicios de Tesorería o recaudación: Servicio de recaudación concertado con otros Entes públicos 715
3.1.2. Retenciones en el pago de haberes 716

3.2. Operaciones de Tesorería 717

3.2.1. Concepto y caracteres 717
3.2.2. Procedimiento y formalización 718
3.2.3. Contabilización 719

3.3. Fianzas y depósitos recibidos no presupuestarios 720

3.3.1. Ingresos por fianzas o depósitos en metálico a corto plazo 721
3.3.2. Ingresos por fianzas o depósitos en metálico a largo plazo 723
3.3.3. Incautación de la fianza. 724

3.4. Ingresos por otros acreedores no presupuestarios 724
3.5. Prescripción de los débitos reflejados en las cuentas de acreedores no presupuestarios. 725

4. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS 726

4.1. Pagos duplicados o excesivos 727
4.2. Fianzas y depósitos constituidos no presupuestarios . . . 729

4.2.1. Fianzas y depósitos a corto plazo 729
4.2.2. Fianzas y depósitos a largo plazo. 731
4.2.3. Anticipos o préstamos realizados por cuenta de terceros. 731

5. CONTABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 732

5.1. IVA soportado 733

5.1.1. IVA soportado no deducible 733
5.1.2. IVA soportado deducible 734
5.1.3. Anulación de operaciones de IVA soportado . 735

5.2. IVA repercutido. 736

5.2.1. Anulación de operaciones de IVA repercutido: En el mismo ejercicio en que se reconoció el derecho 738
5.2.2. Anulación de operaciones de IVA repercutido: En ejercicio distinto a aquel en que se reconoció el derecho 740

5.3. Contabilización de la liquidación del IVA 741

5.3.1. IVA a ingresar 741
5.3.2. IVA a devolver. 741
5.3.3. IVA a compensar 743

5.4. Supuesto de aplicación de la Regla de prorrata 743

CAPÍTULO XI
OTRAS APLICACIONES CONTABLES DEL SISTEMA (I): CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS DE OTROS ENTES PÚBLICOS

1. CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS DE OTROS ENTES PÚBLICOS. NORMAS GENERALES. 752
2. OPERACIONES DE ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS, EN EL ENTE GESTOR . 754

2.1. Operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos cuando el ente gestor suministra toda la información de las operaciones que gestiona. . . 756
2.2. Operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos cuando el ente gestor no suministra toda la información de las operaciones que gestiona 758

2.2.1. Operaciones de gestión 759

2.2.1.1. Reconocimiento de derechos a cobrar 759
2.2.1.2. Cobro de los derechos 760
2.2.1.3. Anulación de derechos 761
2.2.1.4. Cancelación de derechos 762
2.2.1.5. Anulación de derechos ya ingresados: Devolución de ingresos indebidos. 764
2.2.1.6. Rectificación de saldos 766

2.2.2. Operaciones de liquidación. Entregas de la recaudación por cuenta de otros Entes públicos 766

2.2.2.1. Pago directo de las cantidades efectivamente recaudadas. 767
2.2.2.2. Entregas a cuenta por recursos de otros Entes públicos 767
2.2.2.3. Liquidación definitiva de entregas a cuenta a otros Entes públicos . . 768

2.3. Regularización de la Contabilidad de Administración de recursos de otros Entes públicos 769

2.3.1. Por anulación de liquidaciones 769
2.3.2. Por insolvencias y otras causas 770
2.3.3. Cancelación de derechos por prescripción . . 770
2.3.4. Anulación de derechos por devolución de ingresos 770
2.3.5. Regularización de derechos cancelados por cobro en especie 770

3. OPERACIONES DE ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS, EN EL ENTE TITULAR . 771

3.1. Cuando las entidades que sean titulares de recursos gestionados por otro ente público dispongan de información relativa a la totalidad de las operaciones realizadas por el ente gestor 772

3.1.1. Recaudación de derechos 772
3.1.2. Imputación al presupuesto de ingresos de las diferentes operaciones 772
3.1.3. Entregas a cuenta 773

3.2. Cuando las entidades titulares de recursos gestionados por otro ente público no dispongan de información sobre la totalidad de las operaciones realizadas 774

4. CONTABILIDAD DEL RECARGO PROVINCIAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LOS AYUNTAMIENTOS QUE GESTIONAN Y RECAUDAN EL TRIBUTO 774

CAPÍTULO XII
OTRAS APLICACIONES CONTABLES DEL SISTEMA (Y II): PROYECTOS DE GASTOS. GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA

1. PROYECTOS DE GASTO 777
2. GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA. 781

2.1. Concepto y notas características 781
2.2. Operaciones excluidas del concepto de gastos con financiación afectada 783
2.3. Recursos afectados conforme a la vigente normativa y su finalidad 784
2.4. Seguimiento y control contable de los gastos con financiación afectada 786

2.5. Repercusión de los gastos con financiación afectada: repercusión sobre la situación económico-financiera de la Entidad local: El coeficiente y las desviaciones de financiación 788

2.5.1. Coeficiente de financiación 789
2.5.2. Desviaciones de financiación 794
2.5.3. Las desviaciones de financiación y el resultado presupuestario 796
2.5.4. Las desviaciones de financiación y el remanente de tesorería 797

2.6. Presupuesto y gastos con financiación afectada: Presupuestación de las unidades de gasto financiadas con recursos específicos y de los recursos con que se financian. 798

2.6.1. Presupuestación de los compromisos de ingreso 798
2.6.2. Presupuestación del gasto financiado con otros recursos afectados. 799
2.6.3. Presupuestación del remanente de Tesorería afectado 800

CAPÍTULO XIII
OPERACIONES DE FIN DE EJERCICIO

1. OPERACIONES DE FIN DE EJERCICIO 804
2. OPERACIONES PENDIENTES DE APLICAR A PRESUPUESTO . . 806
3. RECLASIFICACIÓN TEMPORAL 809
4. PROVISIONES. 810

4.1. Provisión para responsabilidades. 814
4.2. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero 816
4.3. Provisión para transferencias y subvenciones 819
4.4. Otras provisiones 821
4.5. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos . . . 822

5. PERIODIFICACIONES 823

5.1. Gastos e ingresos anticipados 823

5.1.1. Gastos no financieros 823
5.1.2. Gastos financieros 825
5.1.3. Ingresos no financieros 825
5.1.4. Ingresos financieros 827

5.2. Gastos e ingresos diferidos 827

5.2.1. Gastos no financieros 827
5.2.2. Gastos financieros 828
5.2.3. Ingresos no financieros 828
5.2.4. Ingresos financieros 829

6. CORRECCIONES VALORATIVAS 829

6.1. Amortización 829
6.2. Deterioro de Valor 831

7. OPERACIONES DE REGULARIZACIÓN 834

7.1. Regularización de la contabilidad del presupuesto de ingresos 834

7.1.1. Regularización del Presupuesto de ingresos corriente 835
7.1.2. Regularización de Presupuesto de ingresos cerrado 837

7.2. Regularización de los gastos e ingresos del ejercicio . . . 839

7.2.1. Operaciones de regularización de los gastos e ingresos imputados a la Cuenta de Resultados del ejercicio 839
7.2.2. Operaciones de regularización de los gastos e ingresos imputados al Patrimonio Neto 841

8. OPERACIONES DE CIERRE 843

8.1. Cierre del Presupuesto de Gastos 843

8.1.1. Determinación de los remanentes de crédito . 846
8.1.2. Operaciones de cierre 847

8.1.2.1. En el régimen de la ICN 848
8.1.2.2. En el régimen de la ICS 859

8.2. Cierre del Presupuesto de Ingresos 860
8.3. Cierre de la contabilidad 861

9. CÁLCULO DEL RESULTADO PRESUPUESTARIO 865

9.1. Cálculo inicial 865
9.2. Ajustes 866

9.2.1. Desviación de financiación del ejercicio en gastos con financiación afectada 867
9.2.2. Obligaciones financiadas con remanente de Tesorería para gastos generales 867

9.3. Resultado definitivo 868

10. CÁLCULO DEL REMANENTE DE TESORERÍA. 871

10.1. Remanente de Tesorería total 872

10.1.1. Fondos Líquidos de Tesorería en fin de ejercicio. 872
10.1.2. Derechos Pendientes de cobro en fin de ejercicio 872
10.1.3. Obligaciones pendientes de pago en fin de ejercicio 874
10.1.4. Partidas pendientes de aplicación 876

10.2. Saldos de dudoso cobro 876
10.3. Exceso de financiación afectada 877
10.4. Remanente de Tesorería para gastos generales 878
10.5. Remanente de Tesorería para gastos generales y el Superávit presupuestario 883

11. CONFECCIÓN Y TRÁMITE DEL ESTADO DE LIQUIDACIÓN . . 884

CAPITULO XIV
RENDICIÓN DE CUENTAS

1. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y RENDICIÓN DE CUENTAS 890
2. LA CUENTA GENERAL DE LAS ENTIDADES LOCALES. 891
3. CUENTAS ANUALES DE LA ENTIDAD LOCAL Y SUS ORGANISMOS AUTÓNOMOS. 892

3.1. En las Instrucciones de Contabilidad modelos Normal y Simplificado 892

3.1.1. Normas comunes al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo 894
3.1.2. Balance de Situación 894
3.1.3. La Cuenta del Resultado Económico-patrimonial 899
3.1.4. Estado de cambios en el patrimonio neto. . . . 903
3.1.5. Estado de flujos de efectivo 908
3.1.6. Estado de liquidación del Presupuesto. 912
3.1.7. Memoria 918
3.1.8. Documentación complementaria. 969

3.2. En la Instrucción de Contabilidad modelo Básico 970

3.2.1. Liquidación del Presupuesto 972

3.2.2. Información sobre ejecución presupuestaria . 974
3.2.3. Información sobre la Tesorería. 978
3.2.4. Información sobre Endeudamiento 980
3.2.5. Información sobre Operaciones no Presupuestarias 981
3.2.6. Documentación complementaria en la Instrucción de Contabilidad Modelo Básico. . . . 984

4. LAS CUENTAS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES LOCALES 985
5. LAS CUENTAS DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. 989
6. MEMORIAS QUE ACOMPAÑAN A LA CUENTA GENERAL Y ESTADOS CONSOLIDADOS 989

6.1. Memorias que acompañan a la cuenta general 989
6.2. Estados consolidados. 990

7. FORMACIÓN Y TRAMITACIÓN DE LA CUENTA GENERAL . . . 994

7.1. Formación y rendición 994

7.1.1. Formación 994
7.1.2. Rendición 997

7.2. Dictamen de la Comisión Especial de Cuentas 999
7.3. Información pública 1000
7.4. Pronunciamiento del Pleno y rendición al Tribunal de Cuentas 1001

8. INFORMACIÓN PARA EL PLENO DE LA ENTIDAD Y LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN. 1002

CAPÍTULO XV
EL CONTROL EXTERNO. RESPONSABILIDADES

1. EL CONTROL EXTERNO. 1005

1.1. Competencia. 1005

1.1.1. Antecedentes. 1005
1.1.2. Normativa actual. 1006
1.1.3. Competencias de las Comunidades 1007
1.1.4. Conclusiones. 1009

1.2. Extensión. 1010
1.3. Tramitación. 1011
1.4. Los informes del Tribunal de Cuentas 1015

2. POSIBLES RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LOS ACTOS Y OMISIONES EN MATERIA DE GESTIÓN ECONÓMICA LOCAL 1015

2.1. Causas y clases de responsabilidad 1015

2.1.1. Responsabilidad penal 1017
2.1.2. Responsabilidad disciplinaria 1023
2.1.3. Responsabilidad civil 1023

2.2. Atención especial a la responsabilidad contable 1024

2.2.1. Concepto 1024
2.2.2. Clases de responsabilidad contable 1025
2.2.3. Requisitos para que concurra responsabilidad contable. Infracciones que la determinan . . . 1027
2.2.4. Competencia para su enjuiciamiento 1028
2.2.5. Extensión de la responsabilidad 1029
2.2.6. Circunstancias eximentes y atenuantes 1030
2.2.7. Responsables directos y subsidiarios 1030
2.2.8. Deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas 1031
2.2.9. La Prescripción de la responsabilidad contable 1033

2.3. La responsabilidad por autorizar gastos o reconocer liquidar o pagar obligaciones sin crédito suficiente 1034
2.4. La transmisión de la responsabilidad contable 1037

ANEXO 1039

tada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

El control financiero se ejercerá mediante el ejercicio del control permanente y la auditoría pública, indicando expresamente que ambas modalidades incluirán el control de eficacia, que consistirá en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

En la misma línea de actuación se encuadra la obligación contenida en las normas de elaboración de la Memoria —documento integrante de las Cuentas anuales que se estudia en el Capítulo XIV de esta obra— del Plan de Contabilidad Pública Adaptado a la Administración Local, que establece que debe cumplimentarse un apartado con la información sobre el coste de las actividades —apartado 26— y otro con los indicadores de gestión —apartado 27—, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades de ámbito superior.

4. LA TESORERÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES

De modo general puede decirse que el nombre de Tesorería se estableció a semejanza del de Tesoro Público que se usa en el Estado y sustituyó al tradicional, en el ámbito local, de Depositaría. Así, por un lado, se designa la institución que materializa el principio de unidad de Caja, y, por otro, se consagra abiertamente la posibilidad de rentabilizar los excedentes temporales de Tesorería, mediante su colocación en cuentas financieras.

4.1. Conceptos y acepciones

El término «Tesorería» con que se designa en la vigente normativa al equivalente de lo que en la Administración del Estado constituye el llamado Tesoro Público, es susceptible, al igual que éste, de un doble significado:

4.1.1. En sentido objetivo

Responde al originario de la palabra «tesoro», como conjunto de oro, joyas, dinero, etc., guardado. Es el que se desprende del apartado 1º del artículo 194 del TRLRHL, trascripción del art. 115 LGP, 88 sustituido por el artículo 90 de la Ley actual, según el cual «constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos, de la Administración del Estado y de los Organismos Autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias».

Con todo, puede existir, quizá, una diferencia: La Ley General Presupuestaria, en su art. 5, dispone que «la Hacienda Pública estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus Organismos Autónomos»; y en el artículo 90, como anteriormente veíamos, que «constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos de la Administración General del Estado y sus Organismos Autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias». Lo que parece indicar que en el Tesoro Público se integran no sólo los recursos financieros del Estado sino también los de sus Organismos Autónomos por lo que se trata de una institución única.

Por el contrario, en el ámbito local el artículo 194.1 configura la Tesorería de las Entidades locales, y el número 2 del mismo precepto la de los Organismos Autónomos a los que declara de aplicación los preceptos de este Capítulo II del Título VI. Ello da a entender que Entidad local y cada uno de sus Organismos Autónomos tienen su propia Tesorería, independiente de la de los demás.

4.1.2. En sentido subjetivo

La Tesorería es el órgano o conjunto de órganos que tienen a su cargo la realización del servicio de Tesorería de la Entidad local o del Organismo Autónomo de que se trate.

A este sentido subjetivo alude sin duda alguna el art. 186 de la nueva Ley, así como el art. 14 del Real Decreto 128/2018.

Como tal órgano, bien en su modalidad normal, bien en la de Unidad Central de Tesorería, le corresponde ejercer las funciones que examinaremos posteriormente.

4.2. Regulación legal

Según el apartado 3 del art. 194, «la Tesorería de las Entidades locales se regirá por lo dispuesto en el presente capítulo y, en cuanto les sean de aplicación, por las normas del Capítulo III del Título IV de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria».

Con todo, la referencia al Capítulo III del Título IV de la Ley General Presupuestaria parece de poca utilidad práctica. En efecto, dicho Título contiene los arts. 90 a 118, el primero de los cuales se ha reproducido, con las adaptaciones necesarias, en el 194.1 de la Ley local. En cuanto a los demás, puede establecerse el siguiente paralelismo: el art. 196 TRLRHL con el 91 LGP; el 197 TRLRHL con los 108 y 109 LGP, y el 198 TRLRHL con el 110 LGP. Pero en estas últimas correspondencias no existe tanta identidad de redacción y contenido, lo que precisamente puede significar que el legislador ha querido marcar en este punto

las necesarias diferencias entre el modo de actuación de un Ente centralizado de gran extensión territorial, cual es la Administración del Estado, y los Entes autónomos locales.

El art. 195 TRLRHL establece que «las disponibilidades de la Tesorería y sus variaciones quedan sujetas a intervención y al régimen de la contabilidad pública».

4.3. Funciones de la Tesorería: enumeración

Las funciones encomendadas a la tesorería de las entidades locales se enumeran en el art. 196.1 TRLRHL. Comparando este artículo con el modelo del que procede, constituido hoy por el art. 91 LGP, vemos que el TRLHRL prescinde de las funciones enumeradas en los apartados d), e) y f) del precepto estatal, que se refieren a funciones que representan el ejercicio de facultades no relacionadas directamente con el régimen presupuestario, sino con la vocación del Estado moderno de actuar como árbitro de la economía nacional, interviniendo activamente para moderar su funcionamiento, y que son por tanto exclusivas del Estado y no trasladables a otras Entidades públicas.

En lo demás, las diferencias son insignificantes, y la única digna de mención es la que se refiere a que en el Estado las disponibilidades se distribuyen no sólo en el tiempo sino también en el territorio, labor esta última innecesaria en la Tesorería de las Entidades locales por tener una competencia espacial mucho más reducida.

La atribución concreta, contenida en el apartado 2 del art. 196 TRLRHL, de las funciones propias de la Tesorería a la «Unidad Central de Tesorería», donde ésta exista, es congruente con las previsiones del art. 186 de la Ley, pues la creación de una infraestructura orgánica, con su respectivo aparato burocrático, en que dicha Unidad consiste no se justificaría por la sola delegación de la facultad de ordenar pagos, sino que ha de cumplir un cometido más amplio.

4.3.1. Estudio individualizado

Hechas estas aclaraciones, veamos algunos detalles de cada una de las funciones enumeradas:

4.3.1.1. Recaudación de derechos y pago de obligaciones

Es ésta la función que, entre todas las enumeradas, tiene más abundantes y frecuentes manifestaciones materiales, pues el cobro de los derechos y el pago de las obligaciones constituyen el quehacer diario de aquella parte de la Tesorería que puede identificarse con lo que es propio del cajero de cualquier Empresa, pública o privada, si bien en las públicas existe la importantísima matización de que en lo referente a los ingresos de Derecho público

se dispone de las prerrogativas inherentes a la potestad de ejecución forzosa, con el empleo de la vía de apremio y la utilización de las prelaciones, preferencias y demás medios reconocidos a la Hacienda Pública para la efectividad de sus créditos.

Dentro de ella cabe incluir como instrumentales las de custodiar los fondos y distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones. A todo ello alude el art. 5º del Real Decreto 128/2018, cuando regula tanto las funciones de tesorería como las de recaudación y dispone que:

1. La función de tesorería comprende:

a) La titularidad y dirección del órgano correspondiente de la Entidad Local.

b) El manejo y custodia de fondos, valores y efectos de la Entidad Local, de conformidad con lo establecido en las disposiciones legales vigentes y, en particular:

1.º La formación de los planes, calendarios y presupuestos de Tesorería, distribuyendo en el tiempo las disponibilidades dinerarias de la Entidad para la puntual satisfacción de sus obligaciones, atendiendo a las prioridades legalmente establecidas, conforme a los acuerdos adoptados por la Corporación, que incluirán información relativa a la previsión de pago a proveedores de forma que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad.

2.º La organización de la custodia de fondos, valores y efectos, de conformidad con las directrices señaladas por la Presidencia.

3.º La realización de los cobros y los pagos de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente, el Plan de Disposición de Fondos y las directrices señaladas por la Presidencia, autorizando junto con el ordenador de pagos y el interventor los pagos materiales contra las cuentas bancarias correspondientes.

4.º La suscripción de las actas de arqueo.

c) La elaboración de los informes que determine la normativa sobre morosidad relativa al cumplimiento de los plazos previstos legalmente para el pago de las obligaciones de cada Entidad Local.

d) La dirección de los servicios de gestión financiera de la Entidad Local y la propuesta de concertación o modificación de operaciones de endeudamiento y su gestión de acuerdo con las directrices de los órganos competentes de la Corporación.

e) La elaboración y acreditación del período medio de pago a proveedores de la Entidad Local, otros datos estadísticos e indicadores de gestión que, en cumplimiento de la legislación sobre transparencia y de los objetivos de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera, gasto público y morosidad, deban ser suministrados a otras administraciones o publicados en la web u otros medios de comunicación de la Entidad, siempre que se refieran a funciones propias de la tesorería.

2. La función de gestión y recaudación comprende:

a) La jefatura de los servicios de gestión de ingresos y recaudación.

b) El impulso y dirección de los procedimientos de gestión y recaudación.

c) La autorización de los pliegos de cargo de valores que se entreguen a los recaudadores, agentes ejecutivos y jefes de unidades administrativas de recaudación, así como la entrega y recepción de valores a otros entes públicos colaboradores en la recaudación.

d) Dictar la providencia de apremio en los expedientes administrativos de este carácter y, en todo caso, resolver los recursos contra la misma y autorizar la subasta de bienes embargados.

e) La tramitación de los expedientes de responsabilidad que procedan en la gestión recaudatoria.

Ha de advertirse que el precepto últimamente transcrito responde a la finalidad de regular el régimen jurídico de una clase determinada de funcionarios. Por lo que las normas sustantivas y procedimentales del ejercicio de estas funciones han de buscarse en otros preceptos reglamentarios; en concreto, por lo que se refiere a la recaudación de derechos de carácter tributario en el RR, cuya directa aplicabilidad a las Entidades locales se contiene en su art. 1.2, en relación con el art. 1 de la LGT.

En los Municipios de gran población, los artículos 134 y 135 de la LRBRL introducen importantes modificaciones, en cuanto que, dependiendo de la voluntad de la Corporación, la recaudación de los derechos tributarios puede estar atribuida a un órgano independiente de recaudación o al Órgano de Gestión Tributaria. En este último caso, la recaudación de los ingresos de derecho público no tributario, al no estar atribuidos en período voluntario a dicho Órgano, ha de materializarse en la Tesorería de la Entidad.

4.3.1.2. Servir al principio de unidad de Caja

Ya hemos hablado de este principio anteriormente y de su inmediata consecuencia, de la «no afectación», por lo que nos remitimos a lo entonces expuesto. No se trata de unidad física, ni siquiera de materializar en una sola cuenta bancaria la totalidad de los fondos de la Entidad, sino de unidad contable y de imputación, de modo que tales fondos, tanto si se encuentran en la Caja de la Corporación como en una u otra cuenta bancaria y aunque éstas sean de distintas clases (corrientes, de colocación de excedentes temporales, etc.) se atribuyen a un único titular, la Tesorería de la Entidad y se someten a idénticas posibilidades teóricas de disposición.

4.3.1.3. Distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias

Es una función derivada de la de recaudar derechos y pagar obligaciones y ha de aspirar a que los recursos disponibles en cada momento sean suficientes para la puntual satisfacción de las obligaciones reconocidas de la Entidad. Instrumento fundamental para ello es el Plan de Disposición de Fondos regulado en el artículo 187, que se complementa con los planes y programas, diario o

mensual, de Tesorería, previendo, con tiempo suficiente las operaciones de Tesorería que en su momento vayan a ser precisas, o procurando, en su caso, sacar la máxima rentabilidad a los excedentes temporales, sin merma de su liquidez.

En línea con lo anterior se encuadra la elaboración del Plan de Tesorería, regulado en el artículo 13.6 de la LOEPSF, que debe incluir, al menos, la información relativa a la previsión de pago a proveedores de forma que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad. Este Presupuesto se elaborará con carácter anual y debe actualizarse, al menos, trimestralmente para su remisión en aplicación del artículo 16 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, y, en cualquier caso, cuando el PMP de una Administración Pública supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad.

4.3.1.4. Responder de los avales contraídos

Como se prevé en el artículo 49.6 del TRLRHL, existe la posibilidad legal de que las Entidades locales, cuando lo estimen conveniente a sus intereses y a los efectos de facilitar la realización de obras y prestación de servicios de su competencia, concedan su aval a operaciones de crédito que concierten las personas o Entidades con las que aquéllas contraten, o los titulares de concesiones que hayan de revertir a la Entidad respectiva, o los Organismos Autónomos y Sociedades mercantiles dependientes de ésta.

Ahora bien, el aval concedido lo es a todos los efectos y asumiendo el riesgo que su prestación comporta, es decir que, en caso de incumplimiento por parte del deudor principal y previa utilización del beneficio de excusión si así se ha previsto en el contrato (o sin él cuando se ha renunciado al mismo), el avalista debe hacer frente a las obligaciones incumplidas por el deudor principal. Ésta es la misión que el apartado 1.d) del artículo 196 TRLRHL encomienda a la Tesorería local, en cuanto es el órgano encargado de la custodia y manejo de los fondos pertenecientes a la Entidad.

En el caso de que llegaren a producirse pagos con ocasión de avales prestados, ello originaría el derecho de la Entidad local a reembolsarse de los mismos con cargo al avalado, en el supuesto de que se trate de un tercero. Pero esto sería ya un caso especial de gestión de ingresos en el que intervendrían también otros órganos de la Entidad.

4.3.1.5. Otras

La cláusula residual del apartado e) del artículo 196 TRLRHL es obligada en las enumeraciones de carácter abierto. Dentro de dicha cláusula podemos incluir las siguientes funciones:

– En materias de ingresos, las referidas a facilitar o ejecutar la vía de apremio previstas en el Reglamento General de Recaudación (embargo de bienes de los deudores, subasta y realización de los trabados, etc.), con la salvedad anteriormente indicada para los Municipios de Gran Población.

– En materia de pagos, las relacionadas con el servicio de la Deuda de la Entidad, o las establecidas por razones de tipo tributario estatal (retenciones de IRPF) o de tipo puramente instrumental (libro registro de poderes y autorizaciones), etc.

4.4. Caja y cuentas bancarias

4.4.1. Modalidades e instrumentos de los servicios financieros de Tesorería

En materia de custodia y depósito de sus fondos propios, las Haciendas locales han gozado tradicionalmente de una cierta autonomía organizativa respecto a la que es propia y característica de la Hacienda estatal. Esta última dispone de una institución específica, el Banco de España, que cuenta entre sus principales finalidades la de servir de cajero, y en su caso prestamista, del Estado.

Por el contrario, tratándose de las Entidades locales, nunca se pensó en crear una institución financiera semejante al Banco de España, ni obligar a aquéllas a que utilizaran los servicios de éste con carácter exclusivo o siquiera preferente. Más aun, del texto literal de la Ley parecía desprenderse que la situación ideal consistía en que los fondos en metálico se encontraran en la propia Caja de la Corporación, con la ya casi folclórica figura de la caja de tres llaves, cada una en poder del respectivo Clavero. Así venía previsto en el art. 768 LRL, cuyos preceptos fueron recogidos en parte en el art. 442 TRRL, situación ampliamente superada por la operativa bancaria actual en la que, no obstante, sigue estando en vigor la figura de los tres claveros.

Tampoco existía la obligación de centralizar las operaciones en una sola institución bancaria, ni siquiera un límite concreto al número de cuentas abiertas en tales establecimientos, sin perjuicio de la recomendación que, dejando la decisión última al arbitrio de la Entidad, recogió el art. 280 LRHL, al señalar que «las Corporaciones, previo informe del Interventor, designarán los Bancos o Cajas de Ahorro en que hubieren de depositarse los fondos o valores», si bien recomendando (art. 442 TRRL) limitar el número de cuentas a las indispensables, a juicio del Pleno. Regulación también superada por la normativa actual que nada regula en cuanto al número de cuentas abiertas por las Entidades Locales.

4.4.2. Tipos de cuentas autorizadas por la Ley

4.4.2.1. Cuentas operativas de ingresos y pagos

Es el caso más frecuente y general. Consiste en la apertura de cuentas corrientes en uno o más Bancos o Cajas de Ahorro o instituciones financieras de otra

denominación, mediante las que se realizan los pagos y cobros de la Entidad, utilizando los instrumentos normales de la práctica bancaria: talones, órdenes de transferencia, etc.

Como señala el art. 198, pueden dictarse reglas especiales a fin de que los ingresos efectuados a favor de la Entidad en tales cuentas tengan idéntico efecto liberatorio que si se realizan en la Caja de la Corporación; igualmente se autoriza a que los pagos de la Entidad se efectúen, indistintamente, por medio de entrega en efectivo, cheque, transferencia bancaria, giro postal o cualquier otro medio de pago, sea o no bancario. En este punto concreto hay una gran proximidad al régimen establecido en el art. 110 LGP.

Cuando se trata de pagos, en el TRLRHL no aparece ningún precepto que expresamente establezca la necesidad de que los documentos bancarios lleven las firma de los tres hasta ahora llamados Claveros. Pero, a nuestro entender, la exigencia de que en el cheque, talón u orden de transferencia sea precisa la firma del Ordenador de pagos deriva directamente del hecho de que éste es el competente para esa orden, la necesidad de la firma del Tesorero se produce por cuanto es el encargado de realizar materialmente los pagos, y la del Interventor ya que le compete la intervención material del pago, y no sólo la formal. Ello justifica plenamente lo previsto en el art. 5.1.b)3º del Real Decreto 128/2018, que establece como funciones del Tesorero, en cuanto al manejo y custodia de fondos, entre otras, «La realización de los cobros y los pagos de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente, el Plan de Disposición de Fondos y las directrices señaladas por la Presidencia, autorizando junto con el ordenador de pagos y el interventor los pagos materiales contra las cuentas bancarias correspondientes».

4.4.2.2. Cuentas restringidas de recaudación

En el caso de los ingresos de naturaleza tributaria, en que la fecha de su realización puede tener trascendencia a efectos de determinar si lo han sido dentro del plazo de voluntaria o, en su caso, de la prórroga del mismo, las Entidades respectivas deberán, como señala el artículo 198.1 de la Ley, dictar reglas especiales al respecto.

Para ello han de servir de guía las previsiones específicas del Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que es directamente aplicable a las Entidades locales de acuerdo con su art. 1, y que contempla la posibilidad de estas cuentas para dos supuestos distintos, a saber: a) Ingresos a través de Entidades de depósito que prestan el servicio de caja (arts. 14 a 16), y b) Ingresos a través de Entidades colaboradoras en la recaudación (arts. 17 a 19). Ha de señalarse que dichos preceptos están redactados pensando en la estructura organizativa de Hacienda estatal, por lo que, para aplicarlos al ámbito local, donde el texto del RR dice «Agencia Estatal de Administración

CAPÍTULO VI

OPERACIONES DE PRESUPUESTO CORRIENTE (I): EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

Sumario

1. CONCEPTOS GENERALES
   - 1.1. Normas reguladoras
   - 1.2. Contenido y alcance de la Contabilidad del Presupuesto de gastos
   - 1.3. Fases que comprende la gestión de los gastos
   - 1.4. Sometimiento a control interno
   - 1.5. Prevenciones especiales para el caso de liquidación del Presupuesto anterior con Remanente de Tesorería negativo
2. FASE A: AUTORIZACIÓN DEL GASTO
   - 2.1. Concepto
   - 2.2. Requisitos
   - 2.3. Efectos
   - 2.4. Contabilización
3. FASE D: DISPOSICIÓN O COMPROMISO DEL GASTO
   - 3.1. Concepto
   - 3.2. Competencia
   - 3.3. Requisitos
   - 3.4. Efectos
   - 3.5. Contabilización
4. FASE O: RECONOCIMIENTO Y LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN
   - 4.1. Concepto
   - 4.2. Competencia
   - 4.3. Requisitos
   - 4.4. Efectos

4.5. Contabilización
5. FASE P: ORDENACIÓN DEL PAGO
5.1. Concepto
5.2. Competencia
5.3. Prelación de créditos a efectos de la expedición de las órdenes de pago: El Plan de Disposición de Fondos
5.4. Formas mediante las que pueden materializarse las órdenes de pago; fiscalización
5.5. Contabilización
6. ÓRDENES DE PAGO A JUSTIFICAR
6.1. Concepto
6.2. Requisitos
6.3. Justificación
6.4. Posibles responsabilidades
6.5. Contabilización
6.6. Referencia a los anticipos de Caja fija
7. EL PAGO Y OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES
7.1. La realización del pago y su fiscalización y contabilización
7.2. Otras formas de extinción de los débitos
8. REINTEGROS DE PAGOS
8.1. Causas
8.2. Clases
8.3. Efectos
8.4. Contabilización
9. GASTOS DE CARÁCTER PLURIANUAL
9.1. Concepto
9.2. Requisitos
9.3. Límites
9.4. Normas específicas para la gestión de estos gastos
9.5. Contabilización
9.6. Autorización y disposición de gastos plurianuales por los Organismos Autónomos: órgano competente

1. CONCEPTOS GENERALES

1.1. Normas reguladoras

Dispone el art. 133.4 CE que «las Administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes». En

congruencia con ello, el art. 183 TRLRHL establece que «la ejecución de los créditos consignados en el Presupuesto de gastos de las Entidades locales se efectuará conforme a lo dispuesto en la presente Sección y, complementariamente, por las normas que dicte cada Entidad y queden plasmadas en las Bases de Ejecución del Presupuesto».

La citada Sección, que es la tercera del Capítulo I del Título VI del TRLRHL, comprende los arts. 183 a 193, cuyo examen, junto con el de las normas reglamentarias de su desarrollo y las relativas al modo de contabilizar las respectivas operaciones, constituye el objeto del presente Capítulo, excepción hecha de los arts. 191 a 193, destinados a la liquidación, cuyo estudio abordaremos al tratar de las operaciones de cierre del ejercicio (Capítulo XIII) y de los Estados y Cuentas Anuales (Capítulo XIV).

Se trata, en general, de normas imperativas, que vinculan a todas las Entidades locales, pero que en algunos aspectos ofrecen la facultad de optar entre distintas alternativas posibles, opciones que aquéllas ejercen a través de las Bases de Ejecución. En este sentido, el art. 53.1 RD 500/1990 dispone:

> *1. Las Entidades locales establecerán en las bases de ejecución del presupuesto las normas que regulan el procedimiento de ejecución de los presupuestos de gastos en el marco definido por las leyes y de acuerdo con lo previsto en el artículo 9º del presente Real Decreto.*

El art. 9 se refiere, como vimos en su momento, a la finalidad y posible contenido de las Bases de Ejecución.

Ahora bien, puede resultar tedioso repetir todos los años en las Bases una serie de normas que siguen siendo de aplicación de un año para otro. Por eso, el apartado 2 del mismo art. 53 previene:

> *2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 de este artículo, el Pleno de la Entidad local podrá aprobar Reglamentos o Normas generales que desarrollen los procedimientos de ejecución del presupuesto; en este supuesto no será necesario reiterar dichas normas en las bases de ejecución del presupuesto, bastando una remisión expresa a aquéllas.*

Así pues, los actos de ejecución del Presupuesto de gastos habrán de acomodarse a una serie de normas estructuradas de acuerdo con el siguiente orden jerárquico: en primer lugar, los preceptos imperativos del TRLRHL; a continuación, las concreciones de la misma naturaleza contenidas en el RD 500/1990; finalmente, las normas de adaptación de los anteriores a la Entidad de que se trate recogidas, con carácter intemporal, en los Reglamentos o Normas generales de la misma sobre esta materia o, para el ejercicio concreto, en las Bases de Ejecución.

1.2. Contenido y alcance de la Contabilidad del Presupuesto de gastos

En líneas generales, la Contabilidad del Presupuesto de gastos comprende el conjunto de operaciones y anotaciones relativas a la ejecución del Presupuesto de gastos del ejercicio en curso, de ejercicios anteriores y de los compromisos de gastos con imputación a ejercicios futuros, con la finalidad de mostrar su desarrollo y controlar su ejecución. No obstante lo anterior, y como se estudiará en el Capítulo VIII de esta Obra, el Plan de 2004 ya eliminó el registro en la contabilidad por partida doble de las operaciones relativas a compromisos de gasto con imputación a ejercicios futuros.

Consecuentemente habrá de reflejar, por cada uno de ellos, las siguientes operaciones:

a) Agrupación de ejercicio corriente:

– Créditos definitivos.

– Modificación de créditos.

– Autorizaciones de gastos.

– Compromisos de gastos.

– Obligaciones reconocidas y liquidadas.

– Pagos ordenados.

– Pagos realizados.

– Reintegros de pagos.

b) Agrupación de Presupuestos cerrados:

– Modificación de saldos iniciales de obligaciones reconocidas.

– Modificaciones de saldos iniciales de pagos ordenados.

– Pagos ordenados (solo en contabilidad presupuestaria).

– Pagos realizados.

– Prescripción de obligaciones reconocidas.

– Prescripción de pagos ordenados.

c) Compromisos de gastos con imputación a ejercicios futuros:

– Retenciones de crédito.

– Autorizaciones de gastos.

– Compromisos de gastos.

Por esta razón la contabilidad del Presupuesto de gastos está organizada con el objeto de cumplir los siguientes fines:

– Controlar la ejecución del Presupuesto de gastos.

– Servir de base para la elaboración de los estados de ejecución del Presupuesto de gastos, así como para la confección de la Cuenta General que ha de rendirse al Tribunal de Cuentas.

– Suministrar a los órganos de gestión la información precisa sobre la realización y ejecución de los presupuestos.

– Proporcionar los antecedentes necesarios para la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos y la distribución de los gastos.

Genéricamente, las operaciones que configuran la contabilidad del Presupuesto de gastos se pueden agrupar en dos grandes apartados: operaciones de gestión de créditos y operaciones de ejecución presupuestaria. En el primero de ellos se encuadran la aprobación de los créditos presupuestos, las modificaciones de créditos y el cambio de situación de los créditos definitivos, materias que ya hemos estudiado en Capítulos anteriores.

En el segundo, por su parte, nos encontraremos con las distintas fases en que se ejecuta el Presupuesto, constituidas en el supuesto de mayor detalle, por la Autorización del gasto, la Disposición o compromiso del gasto, el Reconocimiento y liquidación de la obligación, la Ordenación del Pago, la Realización del Pago y los Reintegros de Pagos. Sin embargo, ha de destacarse que ya el PGCPAL de 2004 eliminó el registro en partida doble de las operaciones de ordenación del pago.

El presente Capítulo lo destinamos exclusivamente a la Agrupación de Presupuesto corriente, pues de las restantes nos ocuparemos en el Capítulo VIII.

1.3. Fases que comprende la gestión de los gastos

El art. 52 RD 500/1990, en congruencia con el 184 TRLRHL, dispone:

> *La gestión de los presupuestos de gastos de las Entidades locales y de sus Organismos Autónomos se realizará en las siguientes fases (art. 165.1 LRHL):*
>
> *a) Autorización del gasto.*
>
> *b) Disposición o compromiso del gasto.*
>
> *c) Reconocimiento y liquidación de la obligación.*
>
> *d) Ordenación del pago.*

A ellas deben añadirse las operaciones inversas o de anulación de las mencionadas, entre las cuales la de reintegro de pagos tiene sustantividad propia.

Tales fases, que se definen en posteriores artículos del RD a que aludiremos al estudiarlas separadamente, constituyen el desglose teórico del procedimiento a seguir en la ejecución del gasto, pero no es necesario que siempre se acometan de forma sucesiva, pues el art. 184.2 TRLRHL previene:

> *2. Las Entidades locales podrán en la forma que reglamentariamente se establezca abarcar en un solo acto administrativo dos o más fases de ejecución de las enumeradas en el apartado anterior.*

En uso de dicha remisión, el RD 500/1990 ha dispuesto en sus arts. 67 y 68:

> ***Art. 67.*** *1. Un mismo acto administrativo podrá abarcar más de una de las fases de ejecución del Presupuesto de gastos enumeradas en el artículo 52, pudiéndose dar los siguientes casos:*
>
> *a) Autorización-disposición.*
>
> *b) Autorización-disposición-reconocimiento de la obligación.*
>
> *2. El acto administrativo que acumule dos o más fases producirá los mismos efectos que si dichas fases se acordaran en actos administrativos separados.*
>
> ***Art. 68.*** *1. Las Entidades locales deberán establecer en las bases de ejecución del Presupuesto los supuestos en que, atendiendo a la naturaleza de los gastos y a criterios de economía y agilidad administrativa, se acumulen varias fases en un solo acto administrativo, de acuerdo con lo establecido en el artículo anterior.*
>
> *2. En cualquier caso, el órgano de la Autoridad que adopte el acuerdo deberá tener competencia, originaria, delegada o desconcentrada, para acordar todas y cada una de las fases que en aquél se incluyan.*

El que las fases de Autorización (A), Disposición (D) y Reconocimiento de la obligación (O) puedan agruparse entre sí pero no con la Ordenación del pago (P) responde a que aquéllas son parte integrante del proceso de ejecución del gasto, mientras que la última corresponde a la ejecución del pago.

Siendo todas ellas actos de trascendencia presupuestaria y las dos últimas incidentes también en la situación patrimonial de la Entidad, parece lógico entender que todas han de tener, igualmente, adecuado reflejo contable. Así sucede en el régimen de la ICN pero, por el contrario, en la ICS el PGCPAL limita las fases de ejecución del Presupuesto de gastos, desde el punto de vista contable, a las de Reconocimiento y liquidación de la obligación. Decimos desde el punto de vista contable, pues las fases de Autorización y Disposición, aunque sin reflejarse en contabilidad, han de tramitarse, bien de forma individualizada o conjuntamente, según proceda.

1.4. Sometimiento a control interno

Dicho control manifestado ordinariamente en la función interventora, abarca todas las fases de ejecución del gasto, de acuerdo con lo establecido en los arts.

213 a 220 TRLRHL y en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen de control interno de las entidades del Sector Público Local.

1.5. Prevenciones especiales para el caso de liquidación del Presupuesto anterior con Remanente de Tesorería negativo

La regla general de que, en principio, todos los créditos para gastos se encontrarán en la situación de créditos disponibles (art. 30.2 RD 500/1990) puede verse afectada, al comienzo del ejercicio, cuando la liquidación del Presupuesto del ejercicio anterior resulte con Remanente de Tesorería negativo, en cuyo caso, según recuerda el art. 105 RD 500/1990, debe procederse de acuerdo con lo establecido en los tres primeros apartados del art. 193 TRLRHL:

> *1. En caso de liquidación del Presupuesto con Remanente de Tesorería negativo, el Pleno de la Corporación o el órgano competente del Organismo Autónomo, según corresponda, deberán proceder, en la primera sesión que celebren, a la reducción de gastos del nuevo Presupuesto por cuantía igual al déficit producido. La expresada reducción sólo podrá revocarse por acuerdo del Pleno, a propuesta del Presidente, y previo informe del Interventor, cuando el desarrollo normal del Presupuesto y la situación de la Tesorería lo consintiesen.*
>
> *2. Si la reducción de gastos no resultase posible, se podrá acudir al concierto de operación de crédito por su importe, siempre que se den las condiciones señaladas en el artículo 177.5 de esta Ley.*
>
> *3. De no adoptarse ninguna de las medidas previstas en los dos apartados anteriores, el Presupuesto del ejercicio siguiente habrá de aprobarse con un superávit inicial de cuantía no inferior al repetido déficit.*

Las medidas previstas en el apartado 1, y para lo que aquí nos interesa, que son obligatorias, salvo caso de imposibilidad, han de tener, como es lógico, el correspondiente reflejo contable: a estos efectos, cuando se acuerde la reducción de gastos por cuantía idéntica al déficit producido, se operará en la forma prevista para las «bajas por anulación» que vimos en el epígrafe 3.10 del Capítulo anterior. Si posteriormente, a la vista del desarrollo del Presupuesto y de la situación de Tesorería, puede revocarse (total o parcialmente) aquella anulación, este segundo acuerdo provocará asientos opuestos a los de la baja, por el importe de los créditos que renacen; en definitiva, se trata de casos particulares de las modificaciones de créditos estudiadas en el Capítulo anterior, al que nos remitimos.

La opción prevista en el apartado 2, que es subsidiaria de la anterior (y de carácter potestativo, tal como se desprende de la expresión «podrá» contenida en el precepto), se refleja contablemente como un caso de modificación, al alza, de las previsiones de ingresos, tal como estudiamos en epígrafe 4.2 del citado Capítulo anterior.

Por el contrario, la alternativa del apartado 3 no tiene de inmediato reflejo contable, sin perjuicio de la obligación de tener en cuenta el mandato legal a la hora de confeccionar el Presupuesto del ejercicio siguiente.

Con independencia de los efectos contables analizados anteriormente, nos remitimos al epígrafe 10.4 del Capítulo XIII donde se analizan las previsiones contenidas en el art. 193 TRLRHL en caso de liquidación del ejercicio presupuestario con remanente de tesorería para gastos generales negativo.

2. FASE A: AUTORIZACIÓN DEL GASTO

2.1. Concepto

Se define en el art. 54.1 RD 500/1990, a cuyo tenor «la autorización es el acto mediante el cual se acuerda la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario».

A su vez, el apartado 2 del mismo artículo citado dispone que «la autorización constituye el inicio del procedimiento de ejecución del gasto, si bien no implica relaciones con terceros externos a la Entidad local».

Se trata, pues, de un acto decisorio, de carácter interno, por lo que, previa la existencia de crédito presupuestario específico suficiente, se acuerda reservar la totalidad o parte de éste para realizar un gasto determinado.

Puede acordarse aisladamente o bien, de acuerdo con los arts. 184.2 TRLRHL y 67 RD 500/1990, a la vez que el acto de disposición del gasto e incluso que el de reconocimiento de la obligación que de ellos se derive.

2.2. Requisitos

A tenor de los preceptos que acabamos de señalar y de los que consagran el principio de especialidad presupuestaria (arts. 172 y 173.5 TRLRHL), cabe distinguir los siguientes:

2.2.1. Determinación del objeto del gasto

Es evidente que, para gastar, lo primero que se necesita es saber en qué se va a hacerlo; ello significa que, cuando se trata de obras, se necesitará disponer del correspondiente proyecto técnico; si se trata de adquirir un bien, mueble o inmueble, o del suministro de un conjunto de ellos, también deben especificarse sus características especiales, entre las cuales es obvio que ocupa carácter preferente la concreción del coste total máximo que ha de significar para la Corporación, pues de otro modo sería imposible conocer la suficiencia o insuficiencia del crédito presupuestario. A estos efectos, incluso en los gastos de

mínima importancia (por ejemplo, reposición de los cristales rotos del grupo escolar) conviene que el proveedor concrete previamente dicho coste mediante la presentación de la correspondiente oferta o presupuesto.

La determinación del objeto es indispensable en todo tipo de gasto: así, incluso en las subvenciones, pues recuérdese que están prohibidas las de mera liberalidad (art. 27 del RS), y han de destinarse a servicios que coadyuven o suplan los atribuidos a la competencia municipal o, al menos, en el supuesto del art. 27.3 del RS, que redunden en beneficio de los intereses o aspiraciones de la Comunidad.

2.2.2. Previa existencia de crédito presupuestario específico suficiente

Así resulta de los arts. 172 y 173.5 TRLRHL, que respectivamente establecen el principio de especialidad y la nulidad de los acuerdos de gastos sin crédito presupuestario bastante. Por esto, el art. 32.1 RD 500/1990 previene que «los Órganos o Unidades que tengan a su cargo la gestión de los créditos y sean responsables de los programas de gasto podrán solicitar las certificaciones de existencia de crédito pertinentes, a los efectos de la tramitación de los expedientes de gasto». Este requisito viene reforzado por el propio TRLRHL en uno de los escasos preceptos que ésta dedica de forma directa a la responsabilidad de los gestores, al disponer su artículo 188 que «los Ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los Interventores de las Entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente».

2.2.3. Retención del crédito

Se produce automáticamente por el hecho de expedirse por el Interventor la certificación de existencia de saldo suficiente para la autorización del gasto de que se trate, según resulta de los arts. 31.1 y 32.2 RD 500/1990, que vimos en epígrafe 2.2 del Capítulo V. Su exigencia ha de matizarse, sin embargo, con lo que veremos más adelante, en el epígrafe 2.4.2 del presente Capítulo.

2.2.4. Fiscalización previa de Intervención

Procederá, de acuerdo con el art. 214.2.a) TRLRHL, en la medida en que el de autorización del gasto es un acto que, a través de los sucesivos, desembocará en la producción de obligaciones de contenido económico. Así lo recoge expresamente el art. 7 RD 424/2017 cuando señala procedente la fiscalización previa de los actos que autoricen o aprueben gastos. A estos efectos, de conformidad con el art. 8 del Real Decreto 424/2017, *«Se entiende por fiscalización previa la facultad que compete al órgano interventor de examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, documento o expediente susceptible*

de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores, con el fin de asegurar, según el procedimiento legalmente establecido, su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso. El ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas».

En cualquier caso, y sin perjuicio del régimen de fiscalización limitada previa que se regula en el art. 219.2 TRLRHL y en el art. 13 RD 424/2017 y de los actos expresamente excluidos de fiscalización por la normativa presupuestaria, están sometidos a fiscalización previa todos los actos de los órganos de la Entidad Local y de sus organismos autónomos, cualquiera que sea su calificación, por los que se apruebe la realización de un gasto. En cuanto a las comprobaciones a realizar, mediante el examen de los documentos e informes que integran el expediente, destacan el relativo a la competencia del órgano que haya de adoptar el acto o acuerdo y a la existencia de crédito adecuado y suficiente para realizar el gasto. No obstante, en el ejercicio de la fiscalización previa se comprobará el cumplimiento de los trámites y requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico y, en todo caso, aquellos extremos trascendentes en el proceso de gestión fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros, vigente en cada momento, con respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, en aquellos supuestos que sean de aplicación a las Entidades Locales, que deberán comprobarse en todas las fases de ejecución del presupuesto de gastos y en todos los tipos de gasto que comprenden dichos Acuerdos.

2.2.5. Adopción por órgano competente

Según el art. 185 TRLRHL, «dentro del importe de los créditos autorizados en los presupuestos corresponderá la autorización y disposición de los gastos al Presidente o al Pleno de la Entidad de acuerdo con la atribución de competencias que establezca la normativa vigente». Reproduciéndolo en lo esencial, pero empleando una terminología técnicamente más correcta, el art. 55.1 RD 500/1990 dispone:

> *1. Dentro del importe de los créditos presupuestados corresponde la autorización de los gastos al Presidente o al Pleno de la Entidad, o a los órganos facultados para ello en los Estatutos de los Organismos Autónomos de conformidad con la normativa vigente.*

La remisión que ambos preceptos hacen a la normativa vigente nos lleva, en lo que a las Entidades locales básicas se refiere, a los de la LRBRL, de acuerdo con los cuales serán en principio órganos competentes para autorizar gastos, según la naturaleza y cuantía de éstos, los siguientes:

A) El Presidente de la Entidad: Le corresponde, a tenor, respectivamente de los arts. 21.1.f) y 34.1.f) LRBRL, «disponer gastos, dentro de los límites de su competencia». Esta nominación parece, en principio, pura tautología, pero lo

cierto es que una mayor concreción significaría reproducir una serie de preceptos de la misma Ley y de muchas otras, pues, en definitiva, el ejercicio de cualquier atribución puede tener, como consecuencia en la mayor parte de los casos, la realización de un gasto. Cabe, sin embargo, recoger con carácter puramente enunciativo algunas de las de uso más frecuente:

– Los contratos de obras, de suministro, de servicios, los contratos de concesión de obras, los contratos de concesión de servicios y los contratos administrativos especiales, cuando su valor estimado no supere el 10 por ciento de los recursos ordinarios del presupuesto ni, en cualquier caso, la cuantía de seis millones de euros, incluidos los de carácter plurianual cuando su duración no sea superior a cuatro años, eventuales prórrogas incluidas siempre que el importe acumulado de todas sus anualidades no supere ni el porcentaje indicado, referido a los recursos ordinarios del presupuesto del primer ejercicio, ni la cuantía señalada (Disposición adicional segunda LCSP).

– El nombramiento y cese del personal eventual, teniendo en cuenta que la determinación del número, características y retribuciones de dicho personal corresponde al Pleno (art. 104 LRBRL).

– El nombramiento del personal interino, de acuerdo con las bases de selección que haya acordado el Alcalde (art. 102 LRBRL).

– La designación de los cometidos especiales que circunstancialmente se ordenen al personal municipal que deban desempeñarse fuera del término municipal donde radique su residencia, con derecho a indemnización con derecho a indemnización (RD 462/2002, de 24 de mayo).

– Y, en general, todos los no reservados al Pleno, en virtud de la cláusula de competencia residual contenida en los arts. 21.1.s) y 34.1.o). Por ello los artículos 24.1.f) y 29.1.c) TRRL, les atribuyen, respectivamente, el desarrollo de la gestión económica conforme al Presupuesto aprobado.

En el caso del Alcalde, además, y aunque se tratara de los gastos originariamente reservados al Pleno, podrá autorizar y disponer aquellos que sean consecuencia del ejercicio de la competencia que reseñada en el apartado m) del artículo 21.1 LRBRL «de adoptar personalmente en caso de catástrofe o de infortunios públicos o grave riesgo de los mismos, las medidas necesarias y adecuadas dando cuenta inmediata dando cuenta inmediatamente al Pleno».

B) Al Pleno le corresponde «la disposición de gastos en los asuntos de su competencia» (artículos 22.2.e) y 33.2.c) LRBRL, preceptos genéricos que nos remiten, por tanto, a otras disposiciones, entre las que cabe citar:

– En materia de personal, la aprobación de la relación de puestos de trabajo, la asignación de niveles a los puestos de funcionarios a efectos del complemento de destino, la determinación de los complementos específicos

de determinados puestos, y el señalamiento de la cuantía global de las demás retribuciones complementarias, esto es, del complemento de productividad y de las gratificaciones por servicios especiales y extraordinarios [arts. 22.2.i, 33.2.f) y 93.2 LRBRL].

– La determinación del número, características y retribuciones del personal eventual (art 104.1 LRBRL).

– Aprobación de operaciones financieras cuando su importe supere el 10 % de los recursos ordinarios de su presupuesto (art. 52.2 TRLRHL), así como las operaciones de crédito previstas en el artículo 177.5 y 193.2 TRLRHL [arts. 47.2.l), 33.2.k) y 22.2.m) LRBRL].

– Los contratos de obras, de suministro, de servicios, los contratos de concesión de obras, los contratos de concesión de servicios y los contratos administrativos especiales, cuando su valor estimado supere el 10 por ciento de los recursos ordinarios del presupuesto o la cuantía de seis millones de euros, y los de carácter plurianual cuando su duración sea superior a cuatro años (Disposición adicional segunda LCSP).

– El reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria [artículos 23.1.e) TRRL y 60.2 RD 500/1990].

Pero estas reglas generales de competencia no son absolutas o inamovibles, pues cabe la posibilidad de desconcentración o delegación a que alude el art. 55.2 RD 500/1990, según el cual:

> *2. Las bases de ejecución del presupuesto para cada ejercicio recogerán las delegaciones o desconcentraciones que en materia de autorización de gastos se hayan efectuado. En el supuesto de delegaciones o desconcentraciones con carácter permanente bastará una remisión expresa a éstas.*

A estos efectos, ha de recordarse que las atribuciones del Pleno en materia de disposición de gastos son indelegables (arts. 22.2.e) y 33.1.c) LRBRL). Por el contrario, Alcalde y Presidente de la Diputación pueden delegar las suyas en la Junta de Gobierno o en miembros de esta e incluso, para actuaciones o cometidos específicos, en Concejales y Diputados, respectivamente (arts. 23.4 y 35.2 y 3 LRBRL).

2.3. Efectos

Al ir cumpliéndose los diversos requisitos señalados, se producen las siguientes variaciones en la situación del respectivo crédito presupuestario:

1ª— Por el hecho de expedirse la correspondiente certificación de existencia de saldo suficiente para la autorización, la parte del «crédito disponible» que resultará afectada por el gasto a autorizar se convierte en «crédito retenido», tal como vimos en epígrafe 2.2 del anterior Capítulo V.

2ª— El acuerdo de autorización del gasto convierte el «crédito retenido» en «crédito autorizado». La situación de «crédito autorizado» se mantiene hasta que se produce el acto de disposición o se anule el acto de autorización (con lo que el crédito volvería a situación de disponible). Si concluye el ejercicio sin haberse producido el acto de disposición, los créditos autorizados quedan anulados de pleno derecho (art. 175 TRLRHL), a salvo la posibilidad de que algunos de ellos puedan incorporarse como remanentes de crédito en el ejercicio siguiente (art. 182 TRLRHL).

Estos efectos se producen, a nuestro juicio, incluso en aquellas Entidades, como es el caso de las sometidas a la ICS, cuyo régimen contable no previene la contabilización del acto de autorización del gasto, pues de otro modo se llegaría al absurdo de considerar disponibles todos los créditos presupuestarios de gastos por la cantidad sobre la que no hubiere recaído acuerdo de reconocimiento de la obligación, lo que conllevaría la posibilidad de autorizar y disponer, simultánea o sucesivamente, con cargo a una misma consignación presupuestaria una serie de gastos que, aunque aisladamente considerados fuesen inferiores a aquélla, la rebasaran en conjunto. En cuya hipótesis se llegaría a un callejón sin salida cuando cada uno de los terceros con quienes se hubieren convenido los respectivos compromisos de gasto pretendiera el reconocimiento de las correspondientes obligaciones a su favor, por un total superior a la consignación, lo que constituye la negación del régimen presupuestario.

Por consiguiente, entendemos que, en tales Entidades, el control de la no disponibilidad de los créditos retenidos y de los autorizados habrá de producirse por medios extracontables o, al menos, ajenos a la contabilidad principal. Lo cual, aunque menos seguro, es quizá posible debido al escaso número de operaciones que cabe presumir en estas Corporaciones. Sin embargo, cabría haber pensado que, superado el escollo principal consistente en incorporarlas al sistema de la partida doble, con las dificultades prácticas que dicho cambio comportó, hubiese podido sacarle mayor provecho incorporando algunas aplicaciones más en la ICS.

2.4. Contabilización

Como hemos dicho, no se contempla en la ICS, por lo que el contenido del presente epígrafe sólo afecta a las Entidades sometidas a la ICN. A estos efectos, habrá de distinguirse la situación del crédito, pues las anotaciones serán distintas según se expida la autorización sobre un crédito disponible o un crédito retenido.

Así pues, cabe distinguir las siguientes hipótesis:

2.4.1. Autorizaciones sobre créditos previamente retenidos

Es la que corresponde a la secuencia lógica y completa de acontecimientos que hemos señalado al hablar de los requisitos de la operación. Su contabilización se realiza en la siguiente forma:

CAPÍTULO XV

EL CONTROL EXTERNO. RESPONSABILIDADES

Sumario

1. EL CONTROL EXTERNO
   1.1. Competencia
   1.2. Extensión
   1.3. Tramitación
   1.4. Los informes del Tribunal de Cuentas
2. POSIBLES RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LOS ACTOS Y OMISIONES EN MATERIA DE GESTIÓN ECONÓMICA LOCAL
   2.1. Causas y clases de responsabilidad
   2.2. Atención especial a la responsabilidad contable
   2.3. La responsabilidad por autorizar gastos o reconocer liquidar o pagar obligaciones sin crédito suficiente
   2.4. La transmisión de la responsabilidad contable

1. EL CONTROL EXTERNO

1.1. Competencia

1.1.1. Antecedentes

El control y la fiscalización externos de todo el sector público, del que obviamente forma parte la Administración local, corresponde en la actualidad al Tribunal de Cuentas, definido en el art. 136.1 CE como «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público».

No siempre ha sido así, pues, tradicionalmente, en nuestro país el Tribunal de Cuentas ha visto limitadas sus competencias a la Administración del Estado y a los Organismos autónomos y Empresas públicas, sin comprender a los Entes locales, cuyas cuentas estaban sujetas a un control gubernativo. En la etapa preconstitucional dicho control se encomendaba a la Comisión Central de Cuentas, integrada en el Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales.

La promulgación de la Constitución no significó, por sí sola, que esta diferenciación de atribuciones fuera a cambiar, pues dicho art. 136 sólo indica de forma expresa que el Tribunal, dependiente directamente de las Cortes Generales, ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de «la Cuenta General del Estado» y que «las cuentas del Estado y del Sector público estatal» se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste. Lo que pudo dar pie a que en algunos círculos políticos se entendiera que el anterior control gubernativo de la Administración local en materia económica, incluida la censura de cuentas, sería ejercido, al igual que otros poderes estatales de tutela en lo que fueren compatibles con la autonomía local, por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con las previsiones del art. 148.1.2 CE, que admite la posibilidad de atribuir a las mismas las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen local.

1.1.2. Normativa actual

Así las cosas, la LO 2/1982, de 12 de mayo (EC 1031/82), del Tribunal de Cuentas previene en su art. 2 que son funciones propias del Tribunal: a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público, y b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. Y poco más adelante, al definir en su art. 4.1 qué organismos integran el sector público, incluye en el apartado c) a las Corporaciones locales. Para concretar en su art. 23.1 que a la Sección de Fiscalización de dicho Tribunal corresponde «la verificación de la contabilidad de las Entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal».

Por su parte, la Ley 7/1988, de 5 de abril (EC 741/88), de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, regula «los procedimientos, mediante los cuales el Tribunal de Cuentas lleva a cabo la función de fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público, así como de las subvenciones, créditos, avales y otras ayudas que, procedentes del mismo, sean concedidas a personas físicas o jurídicas, públicas o privadas», estableciendo en el art. 8.4 que serán los Departamentos territoriales quienes lleven a cabo la fiscalización de la acti-

vidad económico-financiera de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales.

En esta ley se apunta también a la colaboración de los órganos fiscalizadores (Sindicaturas y Cámaras de Cuentas) de las Comunidades Autónomas con el Tribunal de Cuentas. A estos efectos, el art. 27.2 de la citada Ley 7/1988 dispone que «el Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de fiscalización externa de los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas en la forma establecida en la presente Ley».

El TRLRHL no ha venido a ofrecer soluciones concretas: en los tres primeros apartados de su art. 223 parece inclinarse definitivamente por la actuación directa, sin intermediarios, del Tribunal de Cuentas, al disponer:

> *1. La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el Alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica reguladora del mismo y su Ley de Funcionamiento.*
>
> *2. A tal efecto, las Entidades Locales rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la Cuenta General a que se refiere el artículo 209 de esta Ley correspondiente al ejercicio económico anterior.*
>
> *3. Una vez fiscalizadas las cuentas por el Tribunal, se someterá a la consideración de la Entidad local la propuesta de corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes, sin perjuicio, todo ello, de las actuaciones que puedan corresponder al Tribunal en los casos de exigencia de responsabilidad contable.*

Sin embargo, en el último apartado de dicho artículo se hace la siguiente salvedad:

> *4. Lo establecido en el presente artículo se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las Entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las Comunidades Autónomas.*

Lo que, en vez de apuntar soluciones concretas de colaboración o supletoriedad en orden a la censura de las cuentas locales, se encamina sobre todo a evitar el planteamiento de fricciones con las CC.AA. en esta materia.

1.1.3. Competencias de las Comunidades

Dicho problema consistía en determinar si tales Sindicaturas o Cámaras de Cuentas autonómicas pueden ejercer el control externo de la actividad económica de las Corporaciones locales sólo por delegación del Tribunal de Cuentas o también, y con independencia de dicha posible delegación, por competencia propia. La cuestión ha sido resuelta en la STC 187/1988, de 17 de octubre (EC 462/89), que se pronuncia en sentido afirmativo, aunque con ciertas matizacio-

nes. Para ello, realiza un estudio en profundidad de la misión y competencias del Tribunal de Cuentas, así como de las expresiones «supremo órgano fiscalizador» (art. 136.1 CE, art. 1.1 LO 2/82) y «único en su orden» (art. 1.2 LO 2/82), que le lleva a distinguir con toda nitidez las dos funciones propias del Tribunal que enumera el art. 2 de dicha LO 2/82:

a) En cuanto a la jurisdicción contable sienta su indudable carácter exclusivo y excluyente, que rechaza toda posibilidad de que cualquier otro órgano realice el enjuiciamiento de las responsabilidades contables de quienes tengan a su cargo caudales o efectos públicos, de modo que la posible actuación de esos otros órganos habrá de reducirse, en todo caso, a colaborar en «la instrucción de los procedimientos» (art. 26.3 y Disposición Transitoria Cuarta LO 2/82). Basa dicha conclusión en que el enjuiciamiento contable es una actividad de naturaleza jurisdiccional y constituye «jurisdicción propia» (art. 15.1 LO 2/82) del Tribunal de Cuentas, con las notas de «necesaria e improrrogable, exclusiva y plena» (art. 17.1 de la misma LO), lo que explica que su art. 1.2 considere al Tribunal «único en su orden» en cuanto a su función de enjuiciamiento contable, abarcando su jurisdicción todo el territorio nacional.

b) Por el contrario, en lo que se refiere a su función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas sólo es el «supremo órgano fiscalizador» (art. 1.1 LO 2/82), lo que no supone la exclusión de otros órganos fiscalizadores del sector público en general y de las Corporaciones locales en particular. De modo que si, como ocurría en el caso de la Generalidad de Cataluña, el art. 48.1 de su Estatuto, que dio origen a la Sentencia, le atribuye la tutela financiera sobre los Entes locales respetando su autonomía, nada se opone a que la Comunidad Autónoma atribuya a la Sindicatura de Cuentas, aparte de su función originaria de examinar la rendición de las Cuentas de la Generalidad, otras afines a ella, como la de control sobre la actuación financiera de las Corporaciones locales. Las conclusiones que en cuanto a este punto obtiene la citada Sentencia (Fundamento Jurídico octavo) son las siguientes:

a) Que si bien la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas puede extenderse a todo el sector público, incluidas las Corporaciones locales, el ámbito principal y preferente de su ejercicio es el de la actividad financiera del Estado y del sector público estatal.

b) Que si bien el Tribunal de Cuentas es el organismo fiscalizador de la actividad financiera pública, no tiene por qué ser el único. Lo que exige el art. 136.1 CE es que, de existir diversos órganos fiscalizadores, el Tribunal en cuestión mantenga frente a los mismos una relación de supremacía.

c) Que, por lo tanto, en cuanto al control financiero de las Corporaciones locales que ahora nos ocupa, es conforme al art. 136.1 CE la existencia de otros órganos fiscalizadores de la actividad financiera de las Corporaciones locales, distintos del Tribunal de Cuentas, aunque con la condición ya seña-

lada de que este último mantenga su posición de supremacía frente a los primeros.

d) Que, según se deduce de lo anterior, la competencia que a esos otros órganos fiscalizadores pueda atribuirse sobre las Corporaciones locales no excluye ni es incompatible con la que al Tribunal de Cuentas pueda corresponder sobre esas mismas Administraciones públicas.

Ahora bien, y como sigue razonando el propio Tribunal (Fundamento Jurídico décimo), esta actividad fiscalizadora no puede interferir en la autonomía que el art. 140 CE reconoce a los Entes locales. A este respecto es preciso recordar que, como ha declarado este Tribunal, el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias realizado por el Estado o por las Comunidades Autónomas en los casos y formas predeterminados por el legislador, habida cuenta de la posición de superioridad de uno y otras sobre las Entidades locales. Pero nunca podrá tratarse de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las Entidades locales en una posición de subordinación o dependencia cuasi-jerárquica respecto de la Administración estatal o autonómica, sino de controles de carácter concreto, que habrán de referirse normalmente a supuestos en que el ejercicio de las competencias de la Entidad local incidan en intereses generales concurrentes con los de aquéllos (STC 4/1981, fundamento jurídico 3; STC 27/1987, fundamento jurídico 2).

1.1.4. Conclusiones

Así pues, la competencia para el control o fiscalización externos de la actividad económica de las Entidades locales corresponde:

1) En todo caso y para todas las Entidades locales en cualquier parte del territorio nacional, al Tribunal de Cuentas. En este sentido, el art. 115 LRBRL previene:

> «La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades locales corresponde al Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica que lo regula, y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma».

Precepto que se reproduce en el art. 223.1 TRLRHL con ligeras variantes, entre ellas la de incluir entre los sometidos a dicha fiscalización a «todos los Organismos y Sociedades de ellas dependientes».

2) Eventualmente puede, además, corresponder a los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas, en los términos de su legislación propia, dentro de los límites mencionados de respeto a la autonomía local y sin perjuicio de la posición de supremacía establecida constitucionalmente en favor del Tribunal de Cuentas. De ahí la salvedad que el art. 223.4 TRLRHL hace a este supuesto.

En el caso de concurrencia de funciones entre el Tribunal de Cuentas y las Sindicaturas o Cámaras de Cuentas autonómicas, será necesario, tal como concluye el último fundamento jurídico de la STC citada acudir al «empleo, en su caso, de las técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de unos y otros y a evitar duplicidades innecesarias o disfuncionalidades, que serían contrarias a los criterios de eficiencia y economía enunciados en el art. 31.2 de la Constitución».

1.2. Extensión

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía (art. 9.1 LO 2/82). El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos (art. 9.2 de la misma LO).

Su manifestación ordinaria o genérica la constituye el examen y comprobación de las cuentas anuales que deben rendírsele, pero nada se opone a que realice actuaciones o comprobaciones aisladas referidas a controles de legalidad, financiero o de eficacia o de todos los aspectos a la vez. En cuanto a la primera, es el número 2 del artículo 223 TRLRHL el que recuerda que «a tal efecto, las Entidades locales rendirán al citado Tribunal, antes del día 15 de octubre de cada año, la Cuenta General a que se refiere el art. 209 de la presente Ley correspondiente al ejercicio económico anterior». Respecto a las otras, el art. 7.4 de la LO 2/82 determina que el Tribunal «podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes».

En cuanto a las materias de preferente atención en dicha labor, es de tener en cuenta que el art. 11 LO 2/82 dispone que el Tribunal de Cuentas fiscalizará en particular:

a) Los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás Entidades del Sector público, en los casos en que así esté establecido o que considere conveniente el Tribunal.

b) La situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.

c) Los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

Todo ello se concreta en el art. 31 Ley 7/1988, que dispone:

> *El ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante:*

a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

b) El examen y comprobación de las Cuentas generales y parciales de todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.

c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del sector público.

d) El examen de la situación y variaciones del Patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.

e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

f) Y cualquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función.

Apartados todos ellos que, con la sola excepción de la letra a) referida específicamente a la Cuenta General del Estado, son de directa aplicación a las Entidades locales, en cuanto integrantes del sector público.

1.3. Tramitación

Respecto a las cuentas que han de rendirse al Tribunal, con carácter genérico, el art. 34 Ley 7/1988 previene:

1. Todas las entidades integrantes del sector público, enumeradas en el art. 4 de la Ley Orgánica 2/1982, quedan sometidas a la obligación de rendir al Tribunal las cuentas legalmente establecidas de sus operaciones, con arreglo a su respectivo régimen de contabilidad y sin perjuicio de lo que se dispone en los artículos 27 y 29 de la presente Ley.

2. Serán cuentadantes, en las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal, las Autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos o la gestión del patrimonio en las entidades del sector público.

3. Los perceptores o beneficiarios de ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o procedentes de entidades integrantes del sector público, tales como subvenciones, créditos o avales, sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como los particulares que administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, hayan sido o no intervenidas las respectivas operaciones, estarán obligados a rendir las cuentas que la Ley establece.

La remisión que el apartado 1 hace al respectivo régimen de contabilidad ha cobrado sentido con la promulgación de las II CC., que, como vimos en el Capítulo anterior, detalla cumplidamente los estados y cuentas anuales que deben rendirse, los documentos de que constan e incluso el formato de los mismos.

Documentos que han de remitirse al Tribunal de Cuentas en los términos del artículo 36 de la Ley 7/1988, que dispone:

> *1. Las cuentas se remitirán al Tribunal acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las leyes y reglamentos, sin perjuicio de tratamiento especial previsto para los mandamientos de pago expedidos con carácter de «a justificar» y del que sean consecuencia del establecimiento de técnica de informatización.*
>
> *2. Esto no obstante, podrán dejarse de remitir los justificantes referidos cuando así esté reglamentariamente establecido o cuando el Tribunal lo determine expresamente. En uno y otro caso, al hacer la remisión de la documentación preceptiva, se certificará, bajo la responsabilidad del cuentadante, que los justificantes se encuentren al tiempo de efectuarla a disposición del Tribunal en la oficina u Organismo correspondiente, debiéndose expresar, igualmente, en dicha certificación, si se encuentran todos, o en otro caso, los que falten, indicando el motivo.*

El plazo de remisión es, como ya hemos señalado también varias veces, el establecido en el apartado 2 del art. 223 TRLRHL: la Cuenta General ha de rendirse al citado Tribunal antes del 15 de octubre del ejercicio siguiente al que corresponden.

En relación con dicha remisión de cuentas, desde el año 2007 está en funcionamiento la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales (www.rendiciondecuentas.es), que es una aplicación web, gestionada por el Tribunal de Cuentas y por la mayor parte de los Órganos de control externos de las Comunidades Autónomas (OCEX), para la recepción, gestión, examen y explotación de las cuentas rendidas telemáticamente y en formato electrónico por las Entidades Locales. Por Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas se aprueba la Instrucción que regula la rendición telemática de la Cuenta General de las Entidades Locales y el formato de dicha Cuenta. Así por Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 26 de noviembre de 2015, se aprueba la Instrucción, actualmente en vigor, que regula la rendición telemática de la Cuenta General de las Entidades Locales y el formato de dicha Cuenta, a partir de la correspondiente al ejercicio 2015. Esta instrucción ha sido modificada en tres ocasiones, la más reciente por el Acuerdo del Pleno de 23 de febrero de 2023, para establecer el formato de remisión de las cuentas anuales consolidadas de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2022 o a partir del 1 de enero de 2024, según los casos, tal y como se ha analizado en el Capítulo XIV de esta obra.

En relación con la remisión de la Cuenta General ha de tenerse en cuenta, también, lo establecido en el artículo 36 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que regula el procedimiento a seguir en caso de incumplimiento de la obligación de remitir a la Administración General del Estado información relativa a la liquidación de sus presupuestos y, también, información de la cuenta general, de conformidad con lo establecido en el párrafo

segundo del apartado 1, introducido por la Disposición final tercera de la Ley 27/2013 de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. La redacción de ese artículo es la siguiente:

> *1. En el supuesto de que las Entidades Locales incumplan la obligación de remitir al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas toda la información relativa a la liquidación de sus respectivos presupuestos de cada ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 193.5 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, procederá a retener a partir del mes de junio del ejercicio siguiente al que corresponda aquella liquidación, y hasta que se produzca la regularización de la citada remisión, así como la de las liquidaciones de los ejercicios a los que resulta de aplicación la presente norma, el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda.*
>
> *Asimismo, en el supuesto de que las Entidades Locales incumplan la obligación de remitir al Tribunal de Cuentas la información a la que se refiere el artículo 212.5 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se podrá retener el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado que les corresponda, y hasta que se considere cumplida tal obligación de remisión. Para que la anterior retención, o suspensión de la misma, se pueda practicar será necesaria una comunicación del Tribunal de Cuentas a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local.*
>
> *A estos efectos, será objeto de retención la cuantía resultante, una vez practicados, en su caso, los reintegros y las devoluciones de los anticipos regulados en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, así como las retenciones a las que se refiere la disposición adicional cuarta del mencionado Texto Refundido.*

En cuanto al tratamiento de las cuentas remitidas al Tribunal, dispone el art. 37 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, serán examinadas y censuradas por el correspondiente Departamento, bien en su totalidad, bien mediante la utilización de técnicas de muestreo. El resultado de la fiscalización, aparte de integrarse en la Memoria o Informe anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales podrá remitirse, cuando ello proceda, al Pleno de la correspondiente Corporación local, tal como previene el último párrafo del art. 44.4 de la misma Ley.

Esta remisión, según parece entender el apartado 3 del art. 223 LRHL, se producirá en todos los casos en que se observen infracciones, puesto que dicho precepto establece que, una vez fiscalizadas las cuentas por el Tribunal, se someterá a la consideración de la Entidad local la propuesta de corrección de las anomalías observadas y el ejercicio de las acciones procedentes.

Pero con la Cuenta General no acaba la remisión de información. El Pleno del Tribunal de Cuentas, en sesión celebrada el 30 de junio de 2015, aprobó la Instrucción que regulaba la remisión al Tribunal de Cuentas de la información

sobre acuerdos y resoluciones del Pleno, de la Junta de Gobierno Local y del Presidente de la Entidad Local contrarios a reparos formulados por los Interventores locales y las anomalías detectadas en materia de ingresos, así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa, a través de un procedimiento telemático, es decir, el procedimiento para hacer efectivas las previsiones contenidas en el art. 218.3 TRLRHL.

Con posterioridad a la aprobación de la citada Instrucción, ya derogada, entró en vigor el RD 424/2017 que prevé, desde el punto de vista del ejercicio de las funciones propias del Tribunal de Cuentas, la obligación de dar traslado a este último de aquellos hechos apreciados en el ejercicio del control interno local que puedan dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables. La necesaria adaptación al nuevo marco normativo y a la experiencia acumulada en la recepción y explotación de la información remitida al Tribunal de Cuentas por los órganos interventores de las entidades locales, aconsejó sustituir la anterior Instrucción y aprobar una nueva, por Acuerdo del Pleno de 19 de diciembre de 2019, publicado por Resolución de 15 de enero de 2020 de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, sobre remisión de información relativa al ejercicio del control interno de las Entidades Locales a través de la Plataforma de Rendición de Cuentas.

Por lo que respecta a la tramitación de los demás actos fiscalizadores atribuidos a la competencia del Tribunal, distintos de la censura de las Cuentas Generales, remitimos al lector interesado a los Capítulos VII al IX del Título IV de la Ley de Funcionamiento del Tribunal, destinados respectivamente al examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y demás Entidades del Sector Público (arts. 39 y 40), al examen de la situación y variaciones del Patrimonio de tales Entes (art. 41) y al examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios y sobre las modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales (arts. 42 y 43). No obstante, es interesante resaltar aquí, en relación con los expedientes de contratación, que el art. 40.2 establece que «los Centros, Organismos o Entidades que hubieren celebrado contratos de los indicados enviarán anualmente al Tribunal una relación de estos, incluyendo copia autorizada de los respectivos documentos de formalización y de aquellos otros que acrediten su cumplimiento o extinción, sin perjuicio de remitir cualesquiera otros que aquél les requiera». En este sentido, las sucesivas Instrucciones Generales aprobadas por el Pleno del Tribunal han facilitado el cumplimiento de las previsiones legales de información posibilitando su remisión telemática y estableciendo los criterios que permiten seleccionar los contratos a remitir y la documentación concreta que debe acompañarse.

1.4. Los informes del Tribunal de Cuentas

Los resultados de las fiscalizaciones que realiza el Tribunal de Cuentas se recogen en informes, memorias, mociones y notas, tal y como se explica en la página web del Tribunal. Los informes son el documento o texto principal de la fiscalización del Tribunal de Cuentas y todos ellos tienen una estructura y presentación similares: el párrafo de aprobación, la introducción, los resultados de la fiscalización, las conclusiones y las recomendaciones.

Las memorias han quedado reducidas a la memoria anual, que recoge una síntesis de las actuaciones practicadas en el ejercicio de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional. Las mociones contienen propuestas de mejora y, por su parte, las notas destacan o complementan cuestiones importantes o singulares de un procedimiento fiscalizador.

Por último, la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas es quien conoce los resultados, procede a su examen y aprueba resoluciones que se publican en el BOE conjuntamente con los resultados de la fiscalización.

Para finalizar este epígrafe no podemos dejar de mencionar que el Tribunal de Cuentas actualmente, a través de su página Web, del Portal de rendición de cuentas de las entidades locales y de la Plataforma de remisión de contratos y relaciones anuales del sector público estatal y autonómico, facilita el acceso no solo a los trámites y servicios relacionados con su función de fiscalización de forma electrónica, sino también a la información y publicación de los resultados obtenidos.

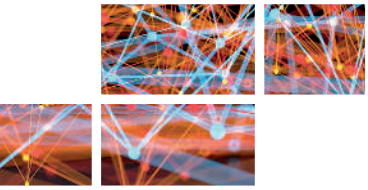
2. POSIBLES RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LOS ACTOS Y OMISIONES EN MATERIA DE GESTIÓN ECONÓMICA LOCAL

2.1. Causas y clases de responsabilidad

El TRLRHL se ocupa de esta materia únicamente en su art. 188, que dispone:

> *Los Ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los Interventores de las Entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente.*

Este supuesto de responsabilidad del Ordenador y, en su caso, del Interventor, por autorizar gastos y reconocer, liquidar o pagar obligaciones sin crédito presupuestario suficiente no es sino un caso particular de la responsabilidad derivada de los actos de gestión económica de los Entes públicos, llamada responsabilidad contable, que, a su vez, constituye una variedad dentro del género común de las responsabilidades de autoridades y funcionarios en el ejercicio de sus cargos.



Papel + Digital

Acceso online a Biblioteca Digital Legalteca:
consulte página inicial de esta obra

El *Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales* **ha alcanzado su décima edición, consolidando desde su primera publicación en 1982, hace más de 40 años, su aspiración inicial: capacitar a los operadores locales que integran la Administración municipal para el correcto desempeño de sus competencias.**

El constante desarrollo de normas e instrucciones relativas a Presupuestos y contabilidad hace necesaria una nueva edición del *Manual de Presupuestos y Contabilidad*. Esta obra conjuga la teoría presupuestaria y contable con la práctica diaria en las Corporaciones locales, lo que facilita la comprensión de los conceptos.

En esta edición se recoge también la modificación de los planes de cuentas locales anexos a las instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local, aprobadas por las Órdenes HAP/1781 y 1782/2013, de 20 de septiembre Plan, introducida por la Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre, así como la obligatoriedad de elaborar cuentas anuales consolidadas, de conformidad con la Orden HAC/836/2021, de 9 de julio.

Los cambios introducidos en la presente edición son fruto de una revisión en profundidad de todos los capítulos que conforman la obra.

ISBN: 978-84-7052-955-9
9 788470 529559
3652K01868

AENOR Empresa Registrada ISO 9001 ER-0280/2005
IQNet
AENOR Gestión Ambiental ISO 14001 GA-2005/0100

EL CONSULTOR
DE LOS AYUNTAMIENTOS