INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LOS GASTOS EJECUTADOS POR LAS ENTIDADES LOCALES SIN CRÉDITO PRESUPUESTARIO, EJERCICIO 2013

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en sesión de 22 de julio de 2016, Informe de Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN
I.1. INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN
I.2. ÁMBITO SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN
I.3. OBJETIVOS, TIPO DE FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO
I.4 MARCO JURÍDICO
I.5. ANTECEDENTES Y RESULTADOS DE ACTUACIONES FISCALIZADORAS PRECEDENTES
I.6. RENDICIÓN DE CUENTAS
II. TRATAMIENTO DE ALEGACIONES
III. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN
III.1. OBLIGACIONES PENDIENTES DE IMPUTAR A PRESUPUESTO A 31 DE DICIEMBRE DE 2013
III.1.1. Importe de los acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto
III.1.2. Importe de los pagos pendientes de aplicación
III.1.3. Estructura de las principales partidas de gastos pendientes de aplicar a presupuesto
III.2. ASPECTOS DE LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS QUE PUEDEN INCREMENTAR EL RIESGO DE EJECUCIÓN DE GASTOS SIN CRÉDITO PRESUPUESTARIO
III.2.1. Procedimientos de cierre contable del ejercicio
III.2.2. Admisión de facturas
III.3. CONTROL INTERNO
III.3.1. Marco jurídico de la función interventora
III.3.2. Ejercicio de la función interventora
III.3.3. Datos agregados de los resultados del ejercicio de la función interventora
III.3.4. Expedientes con nota de reparo pendiente de subsanar a 31 de diciembre de 2013
III.3.5. Resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente o por el Pleno de la entidad local contrarios a los reparos formulados por el interventor
III.4. PROCEDIMIENTOS TRAMITADOS EN EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES POR GASTOS EJECUTADOS SIN CRÉDITO PRESUPUESTARIO
III.5. INFORMACIÓN REMITIDA AL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS SOBRE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y LOS GASTOS EJECUTADOS SIN CONSIGNACIÓN PRESUPUESTARIA
III.6. ENTIDADES DEPENDIENTES
III.6.1. Organismos autónomos
III.6.2. Sociedades mercantiles
III.7. SEGUIMIENTO DE ENTIDADES FISCALIZADAS EN EL EJERCICIO 2012
IV. CONCLUSIONES
V. RECOMENDACIONES
ANEXOS
ALEGACIONES

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1: Representatividad de la muestra: Ayuntamientos
Cuadro 2: Representatividad de la muestra: diputaciones provinciales y cabildos y consejos insulares
Cuadro 3: Representatividad de la muestra: organismos autónomos
Cuadro 4: Representatividad de la muestra: sociedades mercantiles
Cuadro 5: Necesidad o capacidad de financiación del Sector Público
Cuadro 6: Datos por comunidad autónoma de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto de los ayuntamientos con población superior a 5.000 habitantes, referidos al ejercicio 2012
Cuadro 7: Evolución de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de las entidades de la muestra (Ejercicios 2012-2013)
Cuadro 8: Ratios del importe y la evolución de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de las entidades de la muestra
Cuadro 9: Entidades con acreedores pendientes de aplicar a presupuesto por importe superior a 15 de millones de euros a 31 de diciembre de 2013
Cuadro 10: Origen, desde una perspectiva temporal, de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del ejercicio 2013
Cuadro 11: Datos porcentuales sobre el origen de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del ejercicio 2013
Cuadro 12: Comparación entre el importe de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de 2013 y su registro contable
Cuadro 13: Diferencias entre los datos sobre el importe de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de 2013, datos por entidad
Cuadro 14: Evolución del importe de los pagos pendientes de aplicación por tipo de entidad
Cuadro 15: Entidades cuyo importe de pagos pendientes de aplicación supera el 10% de las obligaciones reconocidas de 2013
Cuadro 16: Entidades que han pagado obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. Entidades con obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagadas por más de un millón de euros
Cuadro 17: Entidades que han pagado obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. Entidades con obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por debajo de un millón de euros
Cuadro 18: Pagos pendientes de aplicación por fecha de origen
Cuadro 19: Pagos pendientes de aplicación por fecha de origen. Porcentaje
Cuadro 20: Importe de las sentencias examinadas por situación presupuestaria y contable
Cuadro 21: Importe de las sentencias firmes analizadas por situación contable y presupuestaria y naturaleza jurídica del negocio jurídico que la originó
Cuadro 22: Convenios de aplazamiento de pago por naturaleza del negocio jurídico origen del litigio
Cuadro 23: Disponibilidad de instrucción de cierre contable del ejercicio
Cuadro 24: Entidades que efectuaron el cierre del ejercicio 2013 con posterioridad al 15 de enero de 2014
Cuadro 25: Entidades de más de 50.000 habitantes que cerraron su contabilidad entre marzo y julio de 2014
Cuadro 26: Creación del punto de entrada de facturas por tipo de entidad y tramo de población
Cuadro 27: Creación del punto de entrada de facturas por tipo Comunidad Autónoma
Cuadro 28: Entidades que han recibido facturas al margen del registro. Importe significativos
Cuadro 29: Entidades que han recibido facturas al margen del registro, resto de entidades
Cuadro 30: Existencia de guías o manuales sobre gestión de facturas-abono

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 31: Reparos interpuestos por las Intervenciones por tipo de entidad y tramo de población
Cuadro 32: Reparos interpuestos por las Intervenciones ateniendo al apartado del artículo 216.2 del TRLRHL que lo motiva
Cuadro 33: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por insuficiencia o inadecuación del crédito presupuestario
Cuadro 34: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por ausencia de fiscalización de actos que dieron lugares a órdenes de pago
Cuadro 35: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por omisión de requisitos o trámites esenciales
Cuadro 36: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por actuaciones de comprobaciones materiales
Cuadro 37: Acuerdos o resoluciones dictados en contra del criterio del reparo de la Intervención local por tipo de entidad o tramo de población
Cuadro 38: Acuerdos o resoluciones dictados en contra del criterio del reparo de la Intervención local por tipo de gasto
Cuadro 39: Acuerdos o resoluciones dictados en contra del criterio del reparo de la Intervención local por causa de las infracciones advertidas en las notas de reparo
Cuadro 40: Acuerdos o resoluciones dictados en expedientes concluidos con omisión de fiscalización previa, o al margen del procedimiento por causa de infracción mencionada en el informe adjuntado al Acuerdo por la Intervención local
Cuadro 41: Acuerdos o resoluciones dictados en expedientes concluidos con omisión de fiscalización previa por causa de infracción mencionada en el informe adjuntado al Acuerdo, por la Intervención local
Cuadro 42: Incidencias advertidas en las notas de reparo e informes de Intervención incluidas en relación con Acuerdos y Resoluciones dictados en contra del criterio del Interventor en materia de contratación
Cuadro 43: Procesos de responsabilidad contable abiertos en la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas por tipo
Cuadro 44: Entidades que cerraron el ejercicio 2013 con necesidad de financiación superior a 1 millón en términos de contabilidad nacional
Cuadro 45: Entidades que concluyeron el ejercicio 2013 con capacidad de financiación superior a 10 millones de euros, en términos de contabilidad nacional
Cuadro 46: Evolución entre 2012 y 2013 del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de los organismos autónomos por tipo de entidad y tramo de población de la entidad principal de la que dependen
Cuadro 47: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013
Cuadro 48: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas
Cuadro 49: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal
Cuadro 50: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal
Cuadro 51: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013
Cuadro 52: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 53: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal
Cuadro 54 Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013
Cuadro 55: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas
Cuadro 56: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal
Cuadro 57: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013
Cuadro 58: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas
Cuadro 59: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal
Cuadro 60: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013
Cuadro 61: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas
Cuadro 62: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal
Cuadro 63: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013
Cuadro 64 Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas
Cuadro 65: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
EBEP	Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Ley 7/2007, de 12 de abril
ICAL	Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local
INE	Instituto Nacional de Estadística
IVA	Impuesto sobre el Valor añadido
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local
LFTCu	Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LOEPSF	Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
LOTCu	Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local
OCEx	Órgano de Control Externo
TGSS	Tesorería General de la Seguridad Social
TRDLRL	Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local. Aprobado por el Decreto Legislativo 781/1986
TRLCSP	Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

I. INTRODUCCIÓN

I.1. INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

El Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2014, aprobado por el Pleno de la Institución el 23 de diciembre de 2013, incluyó, en el Apartado III.6, entre las llevadas a cabo a iniciativa propia, la "*Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*, *ejercicio 2013"*, que ha pasado en ejecución a los siguientes Programas.

Esta fiscalización se desarrolla como continuación de la que se llevó a cabo por este Tribunal de Cuentas respecto del ejercicio 2012 sobre la misma materia, cuyos resultados se recogieron en el "*Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*", aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 23 de diciembre de 2013. Con ello se pretende efectuar una actuación recurrente y continuada de control por el Tribunal de Cuentas, desarrollada con arreglo a una metodología homogénea, encaminada a la verificación del cumplimiento de los procedimientos preceptivos y el ejercicio de buenas prácticas en la ejecución presupuestaria, en las que no se generen reiteradamente y mantengan obligaciones sin crédito presupuestario, así como al análisis de la observancia de la necesaria transparencia y fiabilidad de la información sobre la ejecución del gasto de las entidades locales.

I.2. ÁMBITO SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN

La fiscalización ha tenido como ámbito subjetivo las entidades locales de todo el territorio nacional.

Los ámbitos objetivo y temporal de la misma se han centrado en el análisis de las rúbricas contables y en los procedimientos de gestión y control de gastos, dirigiéndose específicamente a los gastos ejecutados sin crédito presupuestario que estuvieran o debieran estar reflejados en los estados contables de las entidades locales a cierre del ejercicio 2013. Asimismo, se ha extendido a los gastos recogidos en la información remitida por las entidades locales al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MINHAP) en cumplimiento de la Orden HAP 2105/2012, sobre seguimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, a cierre de 2013 y el primer trimestre de 2014. Han sido objeto de examen también operaciones y datos de ejercicios anteriores y posteriores en la medida en que se ha considerado oportuno para el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización.

Por otra parte, con el fin de dar continuidad a las actuaciones fiscalizadoras iniciadas con la referida"*Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario"*, y como consecuencia de los resultados que se pusieron de manifiesto en su Informe, se ha solicitado información a determinadas entidades que fueron incluidas en la muestra de esa fiscalización, para llevar a cabo un seguimiento de la situación económico-patrimonial de aquellas cuyos resultados fueron más significativos.

I.3. OBJETIVOS, TIPO DE FISCALIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO

La fiscalización desarrollada es integral, esto es, incluye fiscalizaciones de regularidad y operativa. Las actuaciones, de acuerdo con las Directrices Técnicas aprobadas por Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas el 27 de febrero de 2014, se han dirigido a la consecución de los siguientes objetivos:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

1. Examinar las causas que, en su caso, hubieran dado lugar a la realización de gastos sin consignación presupuestaria, así como las razones de que dichos gastos no se contabilicen. En particular se analizarán los procedimientos de ejecución del presupuesto de gastos, incidiendo especialmente en los sistemas de registro de las facturas expedidas a la entidad local y en los procedimientos de cierre contable del ejercicio.

2. Analizar las actuaciones de las entidades locales en relación con el control y la exigencia de responsabilidades de los gastos ejecutados sin crédito presupuestario.

3. Evaluar el importe de los gastos realizados que no se han aplicado a presupuesto y/o no se han contabilizado a 31 de diciembre de 2013, tanto en la entidad principal como en los organismos y sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.

4. Analizar la información remitida al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en relación con el seguimiento del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria en el ejercicio 2013 y la correspondiente al primer trimestre de 2014.

Asimismo, en las Directrices Técnicas se preveía que había de verificarse la observancia de la normativa para la igualdad efectiva de mujeres y hombres en todo aquello que, de conformidad con dicha normativa, pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras, lo que no ha tenido lugar en esta fiscalización.

Se han analizado algunos aspectos específicos no abordados en la fiscalización anterior referida al ejercicio 2012, como los procedimientos de ejecución del gasto; los gastos ejecutados por las entidades dependientes; el contenido, estructura y coherencia de la información remitida por las entidades locales al MINHAP en cumplimiento de la Orden HAP/2105/2012[1] relativa al final del ejercicio 2013 y primer trimestre de 2014; y la existencia de procedimientos para la exigencia de responsabilidades en las propias entidades locales por gastos realizados sin crédito presupuestario

No han sido objeto de esta fiscalización, por no constituir su ámbito subjetivo ni objetivo, las actuaciones llevadas a cabo por el MINHAP o por cualquier otra entidad del área de la Administración General del Estado.

La fiscalización se ha realizado de acuerdo con las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno de la Institución de 23 de diciembre de 2013.

En el Proyecto de Informe las cantidades se expresan en euros. Todos los cuadros son de elaboración propia, salvo que se exprese lo contrario.

Como se ha señalado, la existencia de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario hace precisas actuaciones de control periódicas sobre este tipo de operaciones, que permitan analizar el contenido y las causas que los generan. Precisamente, los objetivos de esta fiscalización se dirigen a potenciar estas actuaciones. Para ello se ha elaborado en su desarrollo una metodología de trabajo en relación con las siguientes materias:

- La información contenida en las cuentas generales sobre el importe y composición de las obligaciones vencidas, líquidas y exigibles de las entidades locales pendientes de imputar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 y su evolución, según los datos comunicados por aquellas al MINHAP en el primer trimestre de 2014.

[1] Modificada parcialmente en el curso de la fiscalización por la Orden HAP/2082/2014, de 7 de noviembre.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- La información sobre la implantación de determinados aspectos relevantes en la tramitación de gastos de las entidades locales, en concreto, sobre la existencia de normas de cierre contable del ejercicio y del registro de facturas.

- El control interno aplicado por las entidades locales sobre las obligaciones contraídas por las entidades locales sin crédito presupuestario.

La selección de las entidades locales que han formado parte de la muestra analizada en esta fiscalización se ha realizado de acuerdo con los criterios que se exponen a continuación, habiéndose tenido también en consideración para la selección los resultados del Informe del Tribunal de Cuentas de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario correspondiente al ejercicio 2012:

- Ayuntamientos con población mayor de 5.000 habitantes; diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares; así como entidades dependientes de todas ellas, que tuvieran registrado en la cuenta correspondiente al ejercicio 2012 un importe superior a un millón de euros en la partida de acreedores por obligaciones pendientes de imputar a presupuesto o en la partida de pagos pendientes de aplicación.

  Para aquellas entidades respecto de las que se carecía de información contable por no haber rendido cuentas, se ha utilizado la información resultante de la aplicación del mecanismo de pago a proveedores regulado en el Real Decreto-ley 4/2012.

  La selección se realizó tomando en consideración las cifras totales (sin tener en cuenta el porcentaje que representaban sobre obligaciones reconocidas o número de habitantes), así como el resultado del cálculo de ratios sobre dichas magnitudes.

- Los ayuntamientos con población superior a 300.000 habitantes se han incluido en todo caso en la muestra, con independencia de que en ellos concurriera o no el requisito relativo al importe de las obligaciones o pagos pendientes de imputar o aplicar a presupuesto.

- Entidades dependientes en las que concurran las siguientes circunstancias:

  - Organismos autónomos que tuvieran registrados más de un millón de euros en la partida de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, o más de 500 mil euros en pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2012.

    En caso de que el organismo autónomo no hubiera rendido cuentas, el importe mínimo que se ha tomado como referencia ha sido un importe de gastos pendientes de aplicar a presupuesto financiado con cargo al Real Decreto-ley 4/2012 superior a 100 mil euros.

  - Sociedades mercantiles que hubieran financiado un importe superior a un millón de euros con cargo al Real Decreto-ley 4/2012.

  Como se ha indicado, las sociedades mercantiles dependientes de las entidades locales también fueron integradas en el ámbito de la muestra pese a carecer de presupuesto limitativo. La inclusión de este tipo de entidades, como también se ha apuntado, se justifica por los resultados obtenidos en el Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario del ejercicio 2012, en el que se reveló que las dificultades en la gestión de los servicios públicos por medio de sociedades mercantiles desembocaba en determinadas entidades locales en un desequilibrio patrimonial de la entidad

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

en su conjunto, con frecuencia ocasionado por los problemas financieros de las sociedades dependientes.

Esta circunstancia incrementaba el riesgo de existencia de gastos ejecutados al margen del presupuesto en la entidad principal, al afectar a la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera de la entidad matriz considerada en su conjunto.

- Entidades principales de las entidades dependientes que hayan formado parte de la muestra.

Como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores han sido seleccionadas 159 entidades principales: 155 ayuntamientos, dos diputaciones provinciales y dos cabildos insulares. Asimismo, 44 organismos autónomos y 60 sociedades mercantiles dependientes de las anteriores. En los Anexos 1 y 2 se detallan las entidades seleccionadas como muestra, con indicación de si habían rendido cuentas al momento de cierre de la planificación de los trabajos.

Los importes y la representatividad de la muestra seleccionada para esta fiscalización -referida al ejercicio 2012, el inmediato al ejercicio fiscalizado- respecto al conjunto nacional y del total de ayuntamientos con más de 5.000 habitantes, se refleja en los siguientes cuadros:

Cuadro 1: Representatividad de la muestra: Ayuntamientos

	Población	Número entidades	Acreedores ptes aplicar a ppto	Pagos ptes aplicación	Importe financiado RDL 4/2012 sin aplicar a ppto
Ayuntamientos muestra	17.356.127	155	500.744.114,09	151.322.037,8	778.537.450,53
Ayuntamientos de más de 5.000 habitantes	41.070.130	1.316	901.965.171,40	293.749.293,73	1.741.949.150,52
Porcentaje muestra[2]	42%	12%	55,52%	51,51%	44,69%
Total nacional (Aytos)	46.961.924	8.116	1.015.187.452,76	466.350.669,70	2.095.121.283,15
Porcentaje sobre total nacional	37%	2%	49,33%	32,45%	37,16%

El 12% de los ayuntamientos mayores de 5.000 habitantes tenían registrados más de la mitad de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto de los ayuntamientos de ese tramo de población, el 56% del total. A nivel nacional, los ayuntamientos de la muestra representaban el 2% del total, los cuales tenían registrados el 49% del importe total de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto, el 32% de los pagos pendientes de aplicación y un 37% del total sin aplicar a presupuesto que fue financiado con cargo al Real Decreto-Ley 4/2012.

La muestra seleccionada ha dado lugar a que se fiscalice un porcentaje muy significativo de los gastos ejecutados sin crédito presupuestario de los ayuntamientos, concentrándose en un número reducido de entidades locales -las de mayor población y tamaño- el mayor porcentaje de estos gastos.

[2] En la fiscalización se ha incluido el Ayuntamiento de Bilbao. Sin embargo, en los totales nacionales relativos a magnitudes económicas no se refieren datos de las entidades locales del País Vasco y Navarra ya que, al estar sujetas a su régimen foral propio, no les son aplicables criterios contables homogéneos con los del resto del territorio nacional.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

El análisis de las entidades relacionadas en el Anexo 1 ha permitido obtener resultados representativos sobre la cuantía, composición y contabilización de las obligaciones pendientes de imputar a presupuesto al finalizar el ejercicio 2013 y sobre los procedimientos y el control interno aplicados por los ayuntamientos en relación con estos gastos.

Para las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares seleccionados, las cifras de representatividad, referidas al ejercicio 2012, son las que refleja el siguiente cuadro:

Cuadro 2: Representatividad de la muestra: diputaciones provinciales y cabildos y consejos insulares

Diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares	Entidades totales	Acreedores ptes aplicar a ppto.	Total pagos pendientes de aplicación	Sin aplicar a presupuesto RDL 4/2012
Muestra	4	10.878.328,51	4.948.797,76	26.904.240,73
Total nacional	51	25.032.529,65	9.456.887,14	36.301.977,81
Porcentaje (%)	8%	43,46%	52,33%	74,11%

La muestra incluye el 8% del total de este tipo de entidades, que representaban el 43% de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, el 52% de los pagos pendientes de aplicación y el 74% del importe financiado con cargo al mecanismo de pago a proveedores del Real Decreto-ley 4/2012.

En lo relativo a entidades dependientes, la muestra inicialmente seleccionada, que se recoge en el siguiente cuadro, representaba el 64% del total del importe de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto, el 56% de los pagos pendientes de aplicación y el 71% del importe que fue financiado -sin aplicar a presupuesto- a organismos autónomos con cargo al Real Decreto-ley 4/2012. No obstante, de los 44 organismos autónomos así seleccionados originalmente, un total de nueve se suprimieron por las distintas entidades locales en el curso de los trabajos de fiscalización.

Cuadro 3: Representatividad de la muestra: organismos autónomos

Organismos Autónomos	Número entidades	Acreedores pendientes de aplicar a presupuesto	Pagos pendientes aplicación	Sin aplicar a presupuesto RDL 4/2012
Muestra	44	25.454.062,70	7.934.368,74	38.911.756,96
Total Organismos Autónomos	1.086	39.598.491,78	14.208.291,70	55.031.131,38
Porcentaje	4%	64,28%	55,84%	70,71%

Como se ha indicado, se ha analizado también información relacionada con las sociedades mercantiles de las entidades locales, cuyo nivel de rendición de cuentas se situaba en niveles más bajos que el de las propias entidades principales. En aplicación del criterio anteriormente señalado para determinar la muestra de este tipo de entidades dependientes se seleccionaron 60 sociedades mercantiles, que representaban un 65% del total del importe financiado a sociedades

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

mercantiles con cargo al Real Decreto-ley 4/2012 y un 49% del activo que resultaba de agregar las masas patrimoniales de las sociedades mercantiles de las que se dispone de cuentas anuales:

Cuadro 4: Representatividad de la muestra: sociedades mercantiles

Sociedades Mercantiles	Número entidades	Total	Financiado con cargo al RDL 4/2012
Muestra	60	3.232.829.900,95	423.988.532,04
Total nacional	1.323	6.620.218.732,49	656.226.212,55
Porcentaje	5%	48,83%	64,61%

De las 60 sociedades mercantiles inicialmente seleccionadas, tres se encontraban disueltas y/o en fase de liquidación y otras cuatro estaban declaradas en concurso de acreedores.

Además, se ha realizado el seguimiento sobre la situación del importe de las obligaciones pendientes de imputar a presupuesto de siete entidades incluidas en la muestra del *Informe de Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*, relativo al ejercicio 2012.

Solicitud de información

En el desarrollo de los trabajos de fiscalización se solicitó a las entidades locales de la muestra seleccionada la liquidación del presupuesto del ejercicio 2013, el detalle de las obligaciones vencidas, liquidas y exigibles pendientes de imputar a presupuesto y del importe registrado como pago pendiente de aplicación a 31 de diciembre de 2013. Además, a través de una herramienta informática –que se puso a disposición de las entidades de la muestra para que facilitaran los datos requeridos- se pidió información sobre el registro de facturas, normas de cierre contable, así como sobre las actuaciones de control interno llevadas a cabo por la Intervención local en el ejercicio 2013 relacionadas con estas operaciones y el resultado de estas actuaciones de control.

Asimismo se contrastaron los datos con documentación de detalle en relación con la información recibida y se amplió la solicitud de datos donde resultaba conveniente, profundizándose así en los aspectos concretos que se consideraban necesarios para el cumplimiento de los objetivos.

Las solicitudes de información realizadas en el transcurso de los trabajos de fiscalización fueron atendidas por todas las entidades locales principales incluidas en la muestra, salvo por el Ayuntamiento de Navalcarnero (Comunidad de Madrid), al que se reiteró dicha petición en diversas ocasiones[3]. Esta entidad facilitó parte de la documentación en el trámite de alegaciones, habiéndose incorporado al Proyecto de Informe, en la medida de lo posible, datos generales por ella aportados, sin que hayan podido aplicarse, en este estadio del procedimiento de fiscalización, todas las pruebas de fiscalización en los términos llevados a cabo respecto de las demás entidades de la muestra.

[3] En sus alegaciones, el exalcalde de esta entidad indicó que no se le dio conocimiento por parte de las unidades municipales de la solicitud o reiteración de la petición de información del Tribunal de Cuentas. A este respecto debe informarse que dichas comunicaciones se efectuaron por esta Institución al Ayuntamiento a través de la Cámara de Cuentas de Madrid, que se hallaba en el momento de los trabajos de fiscalización realizando una fiscalización específica del Ayuntamiento en cumplimiento de su propio Programa de Fiscalizaciones.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En todo caso, se han confirmado los datos ya recopilados en el Anteproyecto de Informe respecto de esta entidad, que se habían obtenido de las cuentas rendidas –las correspondientes a 2011, 2012 y 2013- a través de la Plataforma de Rendición de Cuentas el 7 de enero de 2015, esto es, con gran retraso respecto de la fecha legalmente establecida. Este Ayuntamiento será objeto de análisis en sucesivas fiscalizaciones de esta naturaleza que se lleven a cabo por el Tribunal de Cuentas, siendo así que, como se ha indicado, esta actuación se realizará con carácter recurrente. En todo caso y respecto de esta entidad, debe indicarse que la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid ha aprobado, el 27 de febrero de 2015, el "*Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Navalcarnero, ejercicio 2012",* en el que se han puesto de manifiesto las principales incidencias en relación con su gestión y situación financiera.

Por su parte, de las 159 entidades principales que forman parte de la muestra, seis[4] incumplieron los plazos inicialmente fijados para la remisión de la información, con retrasos de entre dos y cinco meses en el envío, habiéndose llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas las correspondientes reiteraciones al efecto.

No se han producido limitaciones al alcance de esta fiscalización que hayan impedido hacer un pronunciamiento sobre ninguno de los objetivos de la misma.

I.4 MARCO JURÍDICO

Constituyen disposiciones normativas aplicables a las entidades y a los ámbitos objeto de fiscalización, las siguientes:

- Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978.

- Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (LBRL).

- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del Título Sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de Presupuestos.

- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

- Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (ICAL).

- Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP).

[4] Los de Ayuntamientos de Santiago de Compostela (A Coruña), Xinzo de Limia (Orense), Pulpí (Almería), Macael (Almería), Toro (Zamora) y Ocaña (Toledo).

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales.

- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF).

- Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento en el que se regulan las obligaciones de facturación.

- Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público.

- Orden HAP 2105/2012, de 1 de octubre, modificada parcialmente por la Orden HAP 2082/2014, de 7 de noviembre, 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.

En el año 2013, se aprobaron normas relevantes en relación a la materia objeto de la fiscalización, entre las que procede destacar:

- Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo

- Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las Administraciones Públicas y de apoyo a Entidades Locales con problemas financieros.

- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

- Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público[5].

- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

De entre las normas aprobadas en 2013, solo los Reales Decretos-ley 4/2013 y 8/2013 habían entrado plenamente en vigor durante el periodo fiscalizado. Las demás, aun cuando no son directamente aplicables a dicho periodo, deben tenerse en consideración, estimándose oportuno hacer una referencia a su alcance pues, aunque no afectan a los resultados de la fiscalización ni a las conclusiones, sí deben atenderse al formular las recomendaciones con el fin de evitar que alguna de las que pudiera proponerse para la mejora de la gestión, a la vista estrictamente de los resultados, deviniera inoportuna teniendo en cuenta las disposiciones aprobadas.

De estas normas aprobadas en 2013 resulta especialmente relevante la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL), que entró en vigor el 31 de diciembre de 2013, y que ha introducido novedades significativas en el ordenamiento jurídico regulador de las entidades locales.

[5] Modificada con posterioridad a la finalización de los trabajos de fiscalización, por la disposición adicional sexta de Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

I.5. ANTECEDENTES Y RESULTADOS DE ACTUACIONES FISCALIZADORAS PRECEDENTES

La crisis económica y financiera de los últimos años ha tenido efectos sobre las cuentas públicas, generando crecientes niveles de déficit y de endeudamiento. Así se refleja en la evolución de la necesidad o capacidad de financiación en las Administraciones españolas a partir del año 2007 -año en el que se registró un superávit en las cuentas del Sector Público de 1,9% del PIB- hasta 2013, en el que el importe del déficit público se situaba en el 6,8% del PIB-. En el siguiente cuadro se muestra la evolución, en términos de contabilidad nacional, de esta magnitud en los diferentes sectores de la Administración Pública española[6]:

Cuadro 5: Necesidad o capacidad de financiación del Sector Público

Sector	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Administración Estatal	(2,9)	(9,1)	(4,8)	(3,4)	(7,9)	(4,8)	(3,7)
Administración Autonómica	(1,7)	(2,0)	(3,7)	(5,1)	(1,9)	(1,6)	(1,7)
Administración Local	(0,5)	(0,5)	(0,7)	(0,8)	0,3	0,6	0,6
Seguridad Social	0,7	0,7	(0,2)	(0,1)	(1,0)	(1,1)	(1,0)
Total sector público	**(4,4)**	(11,0)	(9,4)	(9,5)	(10,4)	(6,9)	(5,9)

Fuente: EUROSTAT

Así desde el ejercicio 2008, como consecuencia de la crisis económica, se fue elevando el nivel de déficit público hasta un máximo del 11,0% del PIB registrado en el año 2009, situándose en el 9,4% en los ejercicios 2010 y 2011, y en el 10,4% en 2012.

Uno de los efectos de esta crisis económico-financiera ha sido la contracción de la actividad productiva, originando importantes problemas de liquidez en los agentes económicos y provocando significativas demoras en el cumplimiento con sus proveedores. Las Administraciones Públicas, al deber someterse al objetivo de estabilidad presupuestaria, no se han mantenido ajenas a esta situación, habiendo sufrido además un importante descenso de los ingresos fiscales con el consecuente desequilibrio en las cuentas públicas.

En particular, en el caso de la Administración local, la caída de los ingresos -fundamentalmente los procedentes de la gestión urbanística[7]-, las limitaciones encontradas para obtener financiación y acudir al crédito, así como la prestación, además de las que como propias le atribuye la normativa, de competencias de otras Administraciones -principalmente de la autonómica- sin contar con la financiación necesaria para ello, han dado lugar a situaciones de impagos o retrasos en el pago a los acreedores, con las repercusiones negativas que ello ha tenido en la marcha de la situación económica general.

6 Fuente: Eurostat. Última actualización: 12 de febrero de 2016.

7 El Tribunal de Cuentas aprobó el 23 de diciembre de 2013 el "*Informe de Fiscalización sobre las medidas adoptadas por las entidades locales para adaptarse a la disminución de ingresos, fundamentalmente, de los procedentes de la gestión urbanística.*"

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En este marco, se adoptaron diversas medidas de política económica tendentes a reducir los niveles de déficit y la deuda pública en todos los niveles de la Administración, acrecentándose la exigencia de una consolidación fiscal. Entre tales medidas, la más importante se produjo en el año 2011, en el que se modificó la Constitución Española para incluir en su artículo 135 el principio de estabilidad presupuestaria; disposición posteriormente desarrollada en la LOEPSF.

Además el Gobierno, con la finalidad de reducir y, en última instancia, erradicar la morosidad de las Administraciones Públicas, en particular, la autonómica y local, puso en marcha una serie de medidas, tanto de carácter extraordinario como de naturaleza estructural. Estas reformas se plasmaron en el denominado "Plan de Lucha contra la Morosidad de las Administraciones Públicas", que tenía dos vertientes: la implantación de un conjunto de medidas urgentes y la modificación del marco regulador de la llamada "deuda comercial" de las Administraciones Públicas.

Junto a las medidas de carácter estructural, ante los problemas por la falta de liquidez ocasionada tanto a las empresas como a las propias entidades locales, los Gobiernos han venido promoviendo políticas de ayuda y adoptando medidas extraordinarias de financiación con importante dotación económica para contribuir a que las entidades locales cumplieran sus obligaciones de pago con los proveedores y corrigieran sus problemas de morosidad. Así, desde el año 2009 se han adoptado diversas medidas al efecto, cada una de ellas con distinto alcance y características.

La primera de ellas fue la creación de un mecanismo de pago a proveedores, aprobado por el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril, de medidas extraordinarias y urgentes para facilitar a las entidades locales el saneamiento de las deudas pendientes de pago con empresas y autónomos, que autorizaba a dichas entidades a concertar operaciones de endeudamiento en el caso de que el remanente de tesorería para gastos generales fuera negativo. Se creó, además, un mecanismo que permitió a las empresas y autónomos endosar las facturas pendientes a las entidades financieras para su cobro, con el aval del Instituto de Crédito Oficial (ICO).

El Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó el 29 de noviembre de 2012, el "*Informe de fiscalización de las actuaciones desarrolladas por las entidades locales en relación con las operaciones de endeudamiento previstas en el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril, de medidas extraordinarias para el pago de deudas a empresas y proveedores",* en el que se recogen los resultados y las conclusiones de la fiscalización realizada en relación con esta medida, así como un conjunto de recomendaciones.

La segunda iniciativa se adoptó mediante Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, que permitió concertar operaciones de crédito a largo plazo con el ICO (Instituto de Crédito Oficial). Los fondos aportados por el ICO debían dedicarse a abonar obligaciones vencidas y exigibles a 30 de abril de 2011.

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión de 29 de septiembre de 2014, aprobó el "*Informe de fiscalización sobre la efectividad de las medidas recogidas en el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, para el cumplimiento por las Entidades locales de sus obligaciones comerciales*". En dicho Informe se concluye que esta medida contribuyó a aliviar tensiones de tesorería a corto plazo, pero no fue suficiente para resolver los problemas de morosidad y mejorar la sostenibilidad financiera de las entidades locales de modo global. De hecho, de las 1.025 entidades que acudieron a esta medida en 2011, por un importe total de 949 millones de euros -concentrándose el 90% del importe en 15 entidades-, 986 volvieron a hacerlo en 2012 (RDL 4/2012), en esta

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

ocasión por importe de 6.662,8 millones de euros. A su vez, el Informe refleja que el 36% de las entidades no atendieron las cuotas de vencimiento de la deuda concertada con el ICO para abonar los pagos a los proveedores, sin que, además, en términos generales, las entidades incluidas mejorasen significativamente el volumen de obligaciones pendientes de pago o su situación financiera.

Ante la magnitud del volumen de gastos impagados de las entidades locales con sus proveedores, el Gobierno, en el marco del Plan de Lucha contra la Morosidad, puso en marcha otro conjunto de medidas urgentes, en las que, a diferencia de las anteriores, no era facultativo para las entidades locales acudir a la misma, sino obligatorio:

- El 24 de febrero de 2012 se aprobó el Real Decreto-ley 4/2012, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales. Posteriormente se creó el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores, mediante Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo. Con esta medida se financiaron las obligaciones pendientes de pago de las entidades locales a 31 de diciembre de 2011 definidas en el ámbito de aplicación del mencionado Real Decreto-ley, certificadas por los respectivos interventores a iniciativa propia o a solicitud del acreedor.

- El Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo al crecimiento y a la creación de empleo, amplió el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación del mecanismo de financiación regulado en el Real Decreto-ley 4/2012. Esta nueva fase incluyó también a mancomunidades y a entidades locales del País Vasco y Navarra y extendió la financiación a las obligaciones pendientes de pago derivadas de contratos de colaboración público-privados, contratos privados de arrendamiento, convenios de colaboración, contratos de la Ley 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales, encomiendas de gestión, concesiones administrativas y concesión de obra pública. El ámbito temporal de aplicación era coincidente con el establecido por el Real Decreto-ley 4/2012, es decir, obligaciones vencidas, líquidas y exigibles pendientes de pago a 31 de diciembre de 2011.

  Con el objeto de analizar estas medidas se desarrolló por este Tribunal de Cuentas la "*Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario",* cuyos resultados se reflejaron, como se ha indicado, en el Informe aprobado por el Pleno en su sesión de 23 de diciembre de 2013.

  En este Informe se puso de manifiesto que el Real Decreto-ley 4/2012 financió un total de 9.598.331.112 euros a 3.777 entidades, de los que 2.284.111.734[8] euros, un 24%, eran gastos no aplicados a presupuesto. De este importe, afloraron un total de 934.370.695[9] euros de gastos vencidos, líquidos y exigibles que no habían sido contabilizados previamente.

  El importe financiado con cargo al Fondo regulado por los Reales Decretos-ley 4/2012 y 7/2012 fue dirigido, en un 56%, al pago de facturas de ayuntamientos de más de 50.000 habitantes

[8] Página 22 del *Informe de Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*, importe de los gastos no aplicados a presupuesto de entidades principales y organismos autónomos.

[9] Página 42 del *Informe de Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*, importe de los gastos sin contabilizar financiados por el Real Decreto-ley 4/2012 a entidades con presupuesto limitativo. Total no contabilizado 1.012.242.636 euros.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

(5.385.811.976 euros), en un 32% a ayuntamientos de entre 5.000 y 50.000 habitantes (3.041.041.144 euros), y el resto se repartió entre los ayuntamientos de menos de 5.000 habitantes (10%), diputaciones, cabildos y consejos insulares, así como la Ciudad Autónoma de Ceuta, (1%).

Desde un punto de vista territorial, las entidades locales de las Comunidades Autónomas de Andalucía y Madrid fueron las que mayor importe recibieron con cargo al Fondo, el 29% y el 24% del total, respectivamente.

Además, se constató una financiación significativa, el 7% del importe total del Fondo, 699.945.971 euros, de obligaciones pendientes de pago de sociedades mercantiles de capital íntegramente local, lo que pone de relieve la dimensión de la actividad que estas desarrollan.

El elevado importe de gastos ejecutados sin consignación presupuestaria financiados por el Real Decreto-ley 4/2012 constató, no solo los efectos generados por el descenso en los recursos de las entidades, sino también la existencia de deficiencias en la gestión de gastos y de una limitada disciplina en los procedimientos de ejecución del presupuesto de gasto en muchas entidades.

Los gastos no contabilizados o no aplicados a presupuesto pueden afectar a la fiabilidad de las cuentas públicas y suponen un riesgo para la sostenibilidad de los gastos públicos, pudiendo dar lugar a la inadecuada cuantificación de la cifra de déficit en términos de contabilidad nacional. Así, de acuerdo con los criterios de la Intervención General de la Administración del Estado y Eurostat, las obligaciones financiadas con cargo al Real Decreto-ley 4/2012 que no se encontraban contabilizadas dieron lugar a un ajuste de mayor déficit, que se ha repartido entre los ejercicios 2011 y anteriores en función de la fecha de vencimiento de las facturas. El importe global de este ajuste en el ámbito local ha sido de, al menos, 934.370.695 euros, lo que representaba un 0,1% del PIB de España en 2012.

- El Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las Administraciones Públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros. Esta medida integra en su ámbito subjetivo a ayuntamientos, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, mancomunidades y consorcios de ámbito íntegramente local que no se encontraran en proceso de disolución y que cumplieran los requisitos establecidos en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales para ser incluidos en el subsector Administración Local del sector Administraciones Públicas. Las obligaciones objeto de esta nueva financiación fueron las vencidas, exigibles y pendientes de pago con anterioridad al 31 de mayo de 2013, posteriormente, ampliado hasta el 15 de septiembre de 2013[10].

  Esta medida incorporó mayores exigencias para la obtención de los fondos. Así, únicamente las entidades locales que a fecha 3 de julio de 2013 estuvieran al corriente de pagos con el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores, podrían recibir financiación. Además, las obligaciones anteriores al 1 de enero de 2013 debían encontrarse imputadas al presupuesto correspondiente. Por su parte, las obligaciones vencidas durante el ejercicio 2013, hasta el 31

[10] El artículo 14.3 del Real Decreto-ley 8/2013 fue posteriormente modificado mediante el Real Decreto-ley 11/2013, de 2 de agosto, para la protección de los trabajadores a tiempo parcial y otras medidas urgentes en el orden económico y social, ampliándose la fecha para el cumplimiento de la obligación de estar al corriente de pago con el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores hasta el 15 de septiembre de 2013, e incluso permitiendo excepciones (si con fecha límite el 30 de septiembre de 2013 se ha presentado la solicitud a la que se refiere el artículo 32 del Real Decreto-ley 8/2013).

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

de mayo, debían estar contabilizadas y aplicadas al presupuesto del 2013 antes de la remisión de la certificación definitiva por parte de la Intervención de la entidad local.

Según datos del MINHAP, la aplicación de todos estos planes ha dado lugar a la financiación de una cantidad total a las entidades locales que superó los 11.595 millones de euros, con los que se han abonado obligaciones pendientes de pago a acreedores.

Por otra parte, la información registrada en las cuentas generales[11] correspondientes al ejercicio 2012 de los ayuntamientos con población superior a 5.000 habitantes, muestra los siguientes datos agregados por comunidades autónomas relativos a los acreedores por operaciones pendientes de imputar presupuesto, pagos pendientes de aplicación y su representatividad porcentual con respecto a los créditos definitivos del presupuesto de ese ejercicio:

[11] Cuentas generales del ejercicio 2012 rendidas a través de la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales a febrero de 2014, últimas disponibles cuando se realizó la selección de las entidades que componen la muestra entre los ayuntamientos con población superior a 5.000 habitantes. El índice de rendición era del 77%, con un máximo del 100% entre las entidades locales de las Illes Balears y un mínimo del 38% en Andalucía.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 6: Datos por comunidad autónoma de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto de los ayuntamientos con población superior a 5.000 habitantes, referidos al ejercicio 2012

Comunidad Autónoma	Acreedores op. ptes. aplicar ppto. (A)	Pagos ptes. aplicación ppto. (B)	Créditos definitivos totales 2012 (C)	Ratio (A/C)	Ratio (B/C)
Andalucía	45.147.987,14	33.004.463,99	3.247.977.939,29	1,39	1,02
Aragón	53.505.091,86	620.217,22	1.156.458.388,92	4,63	0,05
Canarias	107.078.353,72	34.890.364,43	2.306.353.333,74	4,64	1,51
Cantabria	2.240.534,19	1.364.340,20	437.922.502,11	0,51	0,31
Castilla y León	82.324.244,31	44.658.605,62	1.652.598.356,31	4,98	2,70
Castilla-La Mancha	25.469.314,99	6.863.944,19	928.168.878,81	2,74	0,74
Cataluña	52.701.290,26	14.940.082,69	5.853.543.379,07	0,90	0,26
Comunitat Valenciana	180.825.435,03	33.809.512,81	4.506.226.616,82	4,01	0,75
Extremadura	14.957.163,55	8.699.164,06	636.020.601,72	2,35	1,37
Galicia	41.208.052,31	10.975.768,65	2.082.808.990,80	1,98	0,53
Illes Balears	37.900.322,78	7.781.922,82	1.365.594.082,71	2,78	0,57
La Rioja	222.109,49	95.086,25	261.527.885,82	0,08	0,04
Comunidad de Madrid	212.173.822,28	71.943.516,52	7.704.519.364,52	2,75	0,93
Principado de Asturias	2.067.767,44	4.679.386,48	848.777.216,91	0,24	0,55
Región de Murcia	26.550.815,91	16.974.120,08	1.454.426.204,73	1,83	1,17
Total	**884.372.305,26**	**291.300.496,01**	**34.442.923.742,28**	**2,57**	**0,85**

Al cierre del ejercicio 2012 el importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por los referidos ayuntamientos ascendía 884.372.305 euros[12], lo que suponía casi un 0,1% del PIB de España y un 2,57% del total de los créditos definitivos. Por su parte, los pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2012 ascendieron a 291.300.496 euros, casi un 1% del total de los créditos definitivos.

En relación con estos datos, en las conclusiones del *Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario* correspondiente a 2012 se señalaba que, no obstante la mejora que el Real Decreto-ley 4/2012 supuso para la liquidez y solvencia de las entidades locales a corto plazo, al finalizar el ejercicio 2012 el importe de las obligaciones pendientes de imputar al presupuesto de las entidades fiscalizadas se situaba en

[12] En este importe no estaban incluidas las entidades locales del País Vasco y Navarra.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

cuantías relevantes. El 21% de las entidades analizadas en dicha fiscalización mantenían a 31 de diciembre de 2012, una cuantía pendiente de aplicar a presupuesto superior al 20% de las obligaciones reconocidas en los capítulos 2, "*gastos corrientes en bienes y servicios*" y 6, "*inversiones reales*" del presupuesto de gastos del ejercicio.

A su vez, en dicho Informe también se concluía que durante 2012 se continuaron ejecutando gastos que no fueron imputados al presupuesto de gastos del propio ejercicio. Así, el 59% de las entidades analizadas en dicha fiscalización ejecutaron gastos durante 2012 que no se habían imputado a presupuesto al cierre del ejercicio y el 47% ejecutaron gastos sin imputar a presupuesto por importe superior a un millón de euros. Se recogía, asimismo, la existencia de deficiencias en diversas entidades en lo que se refiere al proceso contable y presupuestario de cierre de ejercicio, de control y registro de facturas, y en la contabilización y aplicación a presupuesto de determinadas operaciones.

Además se constató que, a 31 de diciembre de 2012, en las 34 entidades específicamente fiscalizadas existía un total de 473.435.010 euros en gastos sin aplicar a presupuesto, que el 69% de las entidades carecía de instrumentos que regularan el procedimiento de cierre de ejercicio, y que el 62% de ellas adeudaba facturas que no habían sido registradas en la contabilidad.

Por último, el Plan de Lucha contra la Morosidad, incluía, además, un conjunto de reformas normativas que afectaban a la gestión de los gastos de las Administraciones Públicas:

- La Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el Sector Público, que modifica la Ley Orgánica 2/2012, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, que concreta las medidas correctoras y coercitivas en caso de desviaciones en el cumplimiento de las obligaciones de las entidades públicas, entre las que se encuentran la posibilidad de retener las participaciones en los ingresos del estado para pagar a los proveedores y se obliga a publicar el periodo medio de pago a proveedores.

- La Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, que incorpora como novedad la implantación de esta en el ámbito del Sector Público, la creación de un punto único de entrada de facturas -al menos uno por cada Administración-, así como un registro contable de facturas. En el marco de la Administración local, dicha Ley reforma el régimen del registro de facturas, que fue previsto por primera vez en la Ley 15/2010, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y promueve las sinergias entre Administraciones al prever la adhesión a un mismo punto único de entrada de facturas. En esta fiscalización se ha analizado la situación de partida de las entidades locales en relación con la aplicación de esta Ley.

- La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, que tipifica como falta muy grave en materia de gestión económico-presupuestaria el compromiso de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito presupuestario y el incumplimiento de la obligación de rendir cuentas regulada en el artículo 137 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria u otra normativa presupuestaria que sea aplicable, que en el ámbito local es el citado TRLRHL.

- La Ley 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores, que, en su disposición final quinta, modifica la redacción del artículo 216.4 del TRLCSP, que regula el pago del precio de los contratos administrativos.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- El Real Decreto-ley, 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico, que incluye diversas medidas entre las que destaca la creación de un "Fondo de Ordenación" para facilitar liquidez a las entidades locales en situación de riesgo financiero. Esta medida faculta a la Administración General del Estado a satisfacer los pagos a proveedores y entidades financieras por cuenta de la entidad local.

I.6. RENDICIÓN DE CUENTAS

La sujeción al régimen de contabilidad pública establecida legalmente para las entidades locales en el artículo 114 de la LRBRL, desarrollada en el Capítulo III, Título VI del TRLRHL, supone la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas, según establece el artículo 201 de dicho Real Decreto Legislativo y, en el ámbito de sus competencias, a los Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas (OCEx). En iguales términos se manifiestan las Instrucciones de contabilidad[13] del modelo normal, simplificado y básico, aprobado por las Órdenes EHA 4041/2004, 4042/2004 y 4040/2004.

En el Anexo 1 de este Proyecto de Informe se presentan los datos sobre el cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas por las entidades incluidas en la muestra de entidades fiscalizadas, a febrero de 2014 y junio de 2015[14]. Por su parte, en el Anexo 2 figuran los datos sobre el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas de las entidades dependientes incluidas en la muestra de la fiscalización.

II. TRATAMIENTO DE ALEGACIONES

En cumplimiento del artículo 44.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), el Anteproyecto de Informe de esta fiscalización fue remitido a los representantes legales de las 166 entidades sobre las que se han realizado actuaciones fiscalizadoras -159 incluidas en la muestra y siete entidades en las que se realizaron actividades de seguimiento-, para que alegasen y presentasen los documentos y justificantes que estimasen pertinentes. Además el Anteproyecto fue remitido a otras 115 personas que habían desempeñado el cargo de representante legal de alguna de las entidades de la muestra durante el periodo fiscalizado o en el periodo intermedio transcurrido entre el periodo fiscalizado y la remisión para alegaciones del texto.

Dentro del plazo concedido se recibieron 51 alegaciones correspondientes a 44 entidades fiscalizadas. De ellas, diez alegaciones, correspondientes a nueve entidades, fueron presentadas por personas que habían desempeñado el cargo en el periodo fiscalizado. Además, han sido presentadas alegaciones relativas a otras cinco entidades fuera del plazo concedido.

Todas las alegaciones, tanto las realizadas dentro como fuera de plazo, han sido objeto de tratamiento, lo que ha dado lugar a las modificaciones y matizaciones en este Proyecto de Informe que se han considerado procedentes. No se han valorado aquellas alegaciones que explican, aclaran o justifican determinados resultados sin rebatir su contenido; plantean opiniones sin

---

[13] El 1 de enero de 2015 entraron en vigor las nuevas Instrucciones de contabilidad del modelo Normal y Simplificado, aprobadas por Orden HAP 1781/2013 y 1782/2013, de 20 de Septiembre, respectivamente.

[14] Los Ayuntamientos de Los Palacios de Villafranca (Sevilla), Villarrobledo (Albacete), Gandía (Valencia), Alboraya (Valencia) y San Martín del Rey de Aurelio (Principado de Asturias) han rendido sus cuentas anuales del ejercicio 2013 desde junio de 2015.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

soporte documental o normativo; tratan de explicar, aclarar o justificar determinadas actuaciones sin contradecir el contenido del Informe. En caso de resultar acreditado se han indicado, donde procedía, las deficiencias o irregularidades que se han subsanado con posterioridad al periodo fiscalizado.

III. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

III.1. OBLIGACIONES PENDIENTES DE IMPUTAR A PRESUPUESTO A 31 DE DICIEMBRE DE 2013

III.1.1. Importe de los acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto

a) Evolución del importe de los acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Como se ha expuesto, las cuentas generales del ejercicio 2012 de los ayuntamientos con población superior a 5.000 habitantes[15], rendidas a febrero de 2014, reflejaban un volumen significativo de gastos ejecutados sin aplicación presupuestaria, en concreto, su importe ascendía a 884.372.305 euros, lo que representaba casi un 0,1% del PIB de España de ese ejercicio y un 2,57% del total de las obligaciones reconocidas.

El análisis del contenido de esta cifra resulta relevante a efectos de determinar si dichos gastos corresponden a gastos realizados en ejercicios anteriores a 2012 o si, por el contrario, se va incrementando cada ejercicio.

Según se ha puesto de manifiesto, en el *Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario* se concluyó que durante 2012 continuaron realizándose gastos que no fueron imputados al presupuesto de gastos del propio ejercicio[16]. Así, los mecanismos de financiación extraordinaria aprobados por el Gobierno permitieron abordar el pago de gastos de ejercicios anteriores que permanecían pendientes de aplicar a presupuesto. Sin embargo las entidades locales no adoptaron como consecuencia de los mismos, medidas suficientes para corregir y disciplinar, a futuro, la realización de gastos no aplicados al presupuesto.

En los trabajos de la presente fiscalización se ha analizado el importe de las obligaciones por acreedores pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del ejercicio 2013 de las entidades de las seleccionadas en la muestra, comparando su situación con la existente al finalizar 2012:

[15] Ver nota al pie número 12.

[16] Todas las entidades a las que se hace referencia en este párrafo han sido incluidas en la muestra de esta fiscalización, bien para los trabajos principales, bien para evaluar el seguimiento de las recomendaciones efectuadas por el Tribunal en informes anteriores.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 7: Evolución de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de las entidades de la muestra (Ejercicios 2012-2013)

Tipos de entidad	Nº Entidades analizadas	Total obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Total obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Tasa variación 2012-2013 %
Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares	4	9.099.306,30	10.878.328,51	(16,35)
Ayuntamientos:				
Más de 300.000 h.	13	290.061.554,89	211.656.647,13	37,04
Entre 100.001 y 300.000 h	20	112.331.227,10	110.672.930,14	1,50
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	89.452.228,20	64.753.727,76	38,14
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	87.132.519,77	60.579.812,20	43,83
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	36.757.651,53	53.080.996,86	(30,75)
Total	**159**	**624.834.487,79**	**511.622.442,60**	**22,13**

El resultado pone de relieve que el importe total de los gastos ejecutados por las entidades locales de la muestra pendientes de imputar a presupuesto aumentó en un 22% entre 2012 y 2013 en términos agregados.

Por tramos de población la evolución no ha sido homogénea en los ayuntamientos de la muestra. Los de mayor población y, por tanto, los que gestionan un mayor volumen de recursos incrementaron sus obligaciones pendientes de imputar a presupuesto. Así, los ayuntamientos de más de 300.000 habitantes y los situados en el tramo de población entre 20.001 y 50.000 habitantes, y los del tramo de 50.001 a 100.000 habitantes aumentaron en más de un 35% su cifra de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Por el contrario, los ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes redujeron el volumen de acreedores por operaciones pendientes de aplicar en más de un 31%; por su parte, las diputaciones, cabildos y consejos insulares vieron reducida su cifra en torno al 16%.

En el Anexo 3 de este Proyecto de Informe se presenta el importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de los ejercicios 2012 y 2013 de cada entidad de la muestra.

El 79% de las entidades de la muestra, 125, mantenían en sus estados contables a 31 de diciembre de 2013 obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. De estas, 55, el 35%, tenían registradas en sus cuentas importes que superaban el millón de euros en la cuenta "*Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto*" a 31 de diciembre de 2013.

Los datos de las entidades locales por comunidades autónomas, teniendo en cuenta la ratio de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2012 y de 2013 en relación con las obligaciones reconocidas en dichos ejercicios, reflejan el siguiente resultado:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 8: Ratios del importe y la evolución de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de las entidades de la muestra

Comunidad Autónoma	Nº Entidades muestra	Total obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Total obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Obligaciones reconocidas netas 2013	Obligaciones reconocidas netas 2012	Ratio OPAS 2013/ORN 2013	Ratio OPAS 2012/ORN 2012
Andalucía	29	62.742.500,61	46.627.018,14	2.928.478.781,96	2.605.709.050,63	2,14	1,79
Aragón	5	30.070.887,03	51.700.730,46	736.144.316,96	801.817.728,41	4,08	6,45
Canarias	12	46.438.943,70	51.658.052,15	1.429.745.803,08	1.483.472.677,24	3,25	3,48
Cantabria	1	79.486,88	-31.969,07	5.068.763,49	4.985.958,89	1,57	(0,64)
Castilla y León	7	25.512.418,78	28.657.105,66	490.434.377,42	505.139.738,40	5,20	5,67
Castilla-La Mancha	10	7.707.417,21	12.071.341,60	281.304.600,95	295.325.450,10	2,74	4,09
Cataluña	20	19.319.117,17	30.286.140,72	3.286.610.994,75	3.399.934.601,46	0,59	0,89
Com. Valenciana	18	126.741.797,98	136.360.813,87	1.543.506.150,56	1.698.114.694,54	8,21	8,03
Extremadura	4	14.172.320,23	14.548.123,86	78.807.034,36	100.396.617,01	17,98	14,49
Galicia	10	11.566.855,65	28.750.320,22	487.213.504,57	475.483.776,61	2,37	6,05
Illes Balears	9	38.328.327,69	31.456.192,15	584.083.784,28	616.914.059,33	6,56	5,10
La Rioja	1	257.886,03	222.109,49	127.909.042,22	123.495.184,27	0,20	0,18
Comunidad de Madrid	15	225.399.914,39	57.302.510,10	5.532.706.954,31	5.267.245.776,96	4,07	1,09
País Vasco	1	336.586,45	Sin datos	437.298.148,31	Sin datos	0,08	Sin datos
Ppdo. de Asturias	8	342.326,54	1.109.746,81	423.291.859,07	335.983.809,30	0,08	0,33
Región de Murcia	9	15.817.701,45	20.904.206,44	665.167.818,86	670.780.332,64	2,38	3,12
Total	**159**	**624.834.487,79**	**511.622.442,60**	**19.037.771.935,15**	**18.384.799.455,79**	**3,28**	**2,78**

El resultado, en términos de representatividad respecto de 2013, indica que la cuantía de los gastos no aplicados a presupuesto crece en términos absolutos y se incrementa en mayor medida en términos relativos, ya que los gastos ejecutados sin crédito presupuestario representaban en dicho ejercicio algo más del 3% de las obligaciones reconocidas en el mismo, mientras que en 2012 ese porcentaje era inferior.

En el análisis territorial por comunidades autónomas el mayor aumento de la ratio corresponde a las Comunidades de Extremadura, Madrid y Cantabria. El incremento en Extremadura y Cantabria fue relevante en términos porcentuales pero no absolutos, debido a la dimensión de las entidades de estas Comunidades Autónomas. De hecho, en Extremadura la cifra de acreedores pendientes de aplicar se redujo en términos absolutos, pero al disminuir el importe de obligaciones reconocidas se incrementó la ratio. Este mismo efecto se presentó en la Comunitat Valenciana.

Atendiendo a la situación de las entidades individualmente consideradas, se presentan en el

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

siguiente cuadro los once ayuntamientos de la muestra que reflejaban, en términos absolutos, un importe mayor de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto en su contabilidad a cierre del ejercicio 2013, todas ellas con un importe total superior a 15 millones de euros:

Cuadro 9: Entidades con acreedores pendientes de aplicar a presupuesto por importe superior a 15 de millones de euros a 31 de diciembre de 2013

Entidad	Comunidad Autónoma	Población	Total obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Evolución obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012 a 2013	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio obligaciones pendientes de aplicar 2013/obligaciones reconocidas netas 2013
Madrid	Comunidad de Madrid	3.207.247	147.820.733,60	530,71	4.619.532.722,93	3,20
Navalcarnero	Comunidad de Madrid	26.085	44.098.952,42	384,80	25.757.033,73	171,22
Valencia	Comunitat Valenciana	792.303	42.690.516,89	30,29	718.066.111,37	5,95
Torrevieja	Comunitat Valenciana	105.205	29.522.385,82	(7,00)	96.468.861,35	30,60
Zaragoza	Aragón	682.004	27.859.353,81	(42,36)	678.309.784,49	4,11
Alicante/Alacant	Comunitat Valenciana	335.052	27.759.340,26	(37,94)	243.299.352,06	11,41
Palma	Illes Balears	398.162	22.633.523,13	43,25	386.151.463,24	5,86
Sta. Cruz de Tenerife	Canarias	206.593	19.981.356,07	64,96	235.581.691,93	8,48
Alcorcón	Comunidad de Madrid	169.773	18.409.279,66	116,24	133.032.450,42	13,84
Las Palmas de Gran Canaria	Canarias	383.050	16.251.003,14	(14,73)	281.107.034,72	5,78
Burgos	Castilla y León	179.097	15.209.179,49	24,13	165.734.296,04	9,18

En términos relativos, en once entidades el importe de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de 2013 superaba el 25% de las obligaciones reconocidas del ejercicio 2013. Estas son: los Ayuntamientos de Navalcarnero (Comunidad de Madrid), Binissalem (Illes Balears), Puerto Lumbreras (Región de Murcia), Montehermoso (Cáceres), La Muela (Zaragoza), Moià (Barcelona), San Andrés de Rabanedo (León), Torrevieja (Alicante), Ponteceso (Pontevedra), Marratxí (Illes Balears) y Los Alcázares (Región de Murcia).

Además de la comparación entre 2012 y 2013, se ha analizado la información del primer trimestre de 2014 procedente de los datos sobre estabilidad presupuestaria de aquellas entidades que mantenían más de 1 millón de euros en obligaciones vencidas líquidas exigibles pendientes de aplicar a presupuesto. De las 53 entidades[17] que cumplían este criterio, 47 remitieron dicha información a este Tribunal de Cuentas. En términos agregados, en el primer trimestre de 2014 el importe de estas obligaciones pendientes de imputar a presupuesto se incrementó en 11.674.264 euros.

La evolución del importe de los gastos ejecutados sin aplicar a presupuesto en el ámbito local desde el ejercicio 2012 hasta el primer trimestre de 2014, refleja que algunas entidades locales

[17] No se pudo tener en cuenta al Ayuntamiento de Navalcarnero en este análisis, ya que esta entidad aportó la información en la fase de alegaciones, con carácter posterior a la finalización de los trabajos de fiscalización.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

no cumplieron adecuadamente el artículo 173 del TRLRHL ni los principios presupuestarios que establecen la limitación cuantitativa, cualitativa y temporal de los créditos del presupuesto de gastos. Ello pone de manifiesto la continuidad de esta práctica indebida de ejecutar gasto sin crédito presupuestario, haciendo que la función del presupuesto como instrumento de gestión y control de la actividad económico-financiera de la entidad local adquiera una importancia cada vez menor.

Los resultados del análisis de la evolución de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto que se desprenden de las verificaciones efectuadas en esta fiscalización, así como los que se recogieron en el *"Informe de fiscalización sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario"* correspondiente a 2012 antes referido, en el *"Informe de fiscalización sobre la efectividad de las medidas recogidas en el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, para el cumplimiento por las Entidades locales de sus obligaciones comerciales de las medidas del RDL 8/2011*" y en el "*Informe de fiscalización de las actuaciones desarrolladas por las entidades locales en relación con las operaciones de endeudamiento previstas en el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril, de medidas extraordinarias para el pago de deudas a empresas y proveedores"* ponen de relieve que, como consecuencia de los mecanismos extraordinarios de financiación de obligaciones pendientes de pago, las entidades locales no han reducido de forma generalizada estas prácticas, que continúan realizándose de manera significativa, fundamentalmente, en las que gestionan mayores presupuestos.

b) Antigüedad de los saldos

En relación con la antigüedad o ejercicio de origen de las obligaciones pendientes de aplicar se relaciona en el siguiente cuadro, por tramos de población, el porcentaje generado en el primer trimestre de 2014, en el ejercicio 2013 y con anterioridad al 2013.

La información de naturaleza temporal -fechas y ejercicio de origen- no ha podido ser analizada en todos los casos ya que los datos remitidos por algunas entidades carecían de este detalle o resultaban incoherentes.

Así, el 39% del total de las obligaciones, por valor de 245.033.413 euros, no ha podido tratarse desde una perspectiva temporal, lo cual se refleja en la columna "*sin datos*" de los dos siguientes cuadros, lo que revela deficiencias en la información contable de que disponen las entidades locales fiscalizadas. Esta incidencia tiene lugar en 32 entidades, el 26% de la muestra con acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

En este primer cuadro se presenta, en términos absolutos y por año de origen, el importe de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 10: Origen, desde una perspectiva temporal, de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del ejercicio 2013[18]

Tipo de entidad	Nº Entidades con datos	Total obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Entrada año 2013	Entrada año 2012 y anteriores	Entrada en el año 2014	Sin datos sobre fecha de entrada
Diputaciones, Cabildos y Consejos	4	9.099.306,30	7.731.639,38	122.198,74	46.726,11	1.198.742,07
Ayuntamientos:						
Más de 300.000 h.	12	290.061.554,89	114.001.139,62	43.652.308,46	1.749.728,79	130.658.378,02
Entre 100.001 y 300.000 h	16	112.331.227,10	50.367.412,09	18.333.406,97	91.924,28	43.538.483,76
Entre 50.001 y 100.000 h.	24	89.452.228,20	24.269.934,30	43.496.591,13	1.745.085,02	19.940.617,75
Entre 20.001 y 50.000 h.	29	87.132.519,77	21.690.162,18	18.083.109,30	199.376,45	47.159.871,84
Entre 5.000 y 20.000 h.	42	36.757.651,53	11.433.991,20	22.542.860,13	243.480,54	2.537.319,66
Total	**127**	**624.834.487,79**	**229.494.278,77**	**146.230.474,73**	**4.076.321,19**	**245.033.413,10**

En el siguiente cuadro se presenta, en términos porcentuales, la proporción de los gastos de cada año, atendiendo a la fecha de entrada en el registro, con respecto al total de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013:

[18] Los datos sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 correspondientes a los Ayuntamientos de Fuenlabrada y Navalcarnero se modificaron como consecuencia de las alegaciones de estas entidades y se han incluido dentro de la columna de “sin dato sobre fecha de entrada”.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 11: Datos porcentuales sobre el origen de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del ejercicio 2013[19]

Tipo de entidad	Porcentaje gastos con fecha de entrada en 2013 sobre el total	Porcentaje gastos con fecha de entrada en 2012 y anteriores sobre el total	Porcentaje gastos con fecha de entrada en 2014	Sin datos
Diputaciones, Cabildos y Consejos	84,97	1,34	0,51	13,17
Ayuntamientos:				
Más de 300.000 h.	39,30	15,05	0,06	45,05
Entre 100.001 y 300.000 h	44,84	16,32	0,08	38,76
Entre 50.001 y 100.000 h.	27,13	48,63	1,95	22,29
Entre 20.001 y 50.000 h.	24,89	20,75	0,23	54,12
Entre 5.000 y 20.000 h.	31,11	61,33	0,66	6,90
Total	**36,73**	**23,40**	**0,65**	**39,22**

El 37% de los gastos pendientes de aplicar a presupuesto al finalizar el ejercicio 2013 se generaron en ese mismo ejercicio. De este importe, el 44% tuvo entrada en el registro administrativo en el mes de diciembre, ascendiendo la cuantía a 100.839.533 euros. El origen de los gastos anteriores a 2013 que continuaban sin imputar a presupuesto al finalizar dicho ejercicio, correspondían en un 2% a 2010 (12.387.875 euros), en un 4% a 2011 (24.947.126 euros) y en un 13% a 2012 (78.988.290 euros).

Los gastos ejecutados no aplicados a presupuesto de mayor antigüedad con entrada anterior al 1 de enero de 2009, sumaban 16.508.053 euros, el 3%. La antigüedad de estos gastos superaba el periodo de prescripción establecido para las obligaciones de la Hacienda Pública que es, de acuerdo con el artículo 25 de la LGP 47/2003, en defecto de regulación específica para las entidades locales, de cuatro años. La existencia de operaciones pendientes de aplicar a presupuesto con tanta antigüedad pone de manifiesto un incumplimiento del artículo 173.1 del TRLRHL y prácticas incorrectas por parte de las entidades locales, ya que el registro de las operaciones como pendientes de aplicar a presupuestario únicamente debería hacerse transitoriamente en aplicación del principio de devengo y por el tiempo indispensable necesario para proceder a su aplicación a presupuesto. Además, estas circunstancias pueden revelar una insuficiencia recurrente de recursos para financiar gastos ya realizados.

Por lo que respecta a la situación individual de los ayuntamientos, cabe destacar los aspectos que a continuación se exponen. El importe de las obligaciones de mayor antigüedad registrados correspondían al Ayuntamiento de Villajoyosa (Alicante), que tenía obligaciones pendientes de imputar a presupuesto del ejercicio 1999 por 74.750 euros. De las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto con fecha de entrada anterior a 2009, los Ayuntamientos de Estepona (Málaga) y Vélez-Málaga (Málaga) eran los que registraban mayor importe, 4.274.361 y 3.854.349 euros, respectivamente. Otras entidades que mantenían al finalizar el ejercicio 2013 más de un millón de euros de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto procedentes de ejercicios anteriores a 2009, eran los Ayuntamientos de San Andrés del Rabanedo (León), 1.912.223 euros;

[19] Ver nota al pie anterior.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Valencia, 1.370.433 euros; Benalmádena (Málaga), 1.206.002 euros; y Puerto Real (Cádiz), 1.066.537 euros.

c) Acreedores a los que se adeudan importes pendientes de aplicar a presupuesto

Las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del ejercicio 2013 se adeudaban a un total de 6.590 acreedores, de los que 120 superaban el importe del millón de euros y representaban el 66% del total de 624.834.488 euros de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Un 4% de dichas obligaciones, cuyo importe agregado sumaba 23.570.889 euros, correspondía a una empresa constructora y de servicios, que resultaba acreedora de diez entidades. En cuatro de estas entidades el importe superaba los tres millones de euros pendientes de aplicar a presupuesto, alcanzando en una de ellas una cifra superior a los diez millones de euros.

Se ha constatado la existencia de otros tres acreedores por un importe superior a diez millones de euros en cómputo agregado. Uno de ellos era otra empresa de obras y servicios, que acumulaba 16.425.676 euros sin aplicar a presupuesto; otra resultaba acreedora por importe de 16.496.234 euros en concepto de justiprecio por expropiación forzosa, y el tercero era el Canal de Isabel II Gestión al que se adeudaban al finalizar el ejercicio 2013, 10.950 facturas por valor de 11.438.413 euros.

El resto de los acreedores con importes superiores al millón de euros eran, principalmente, empresas de abastecimiento de agua, tratamiento de residuos sólidos urbanos, constructoras, compañías de transporte urbano de viajeros y de suministro energético.

En consecuencia, se ha identificado una alta concentración de los acreedores correspondientes a las obligaciones que se encontraban pendientes de imputar a presupuesto de las entidades analizadas a 31 de diciembre de 2013. En este sentido, el 2% de los acreedores concentraba el mencionado 67% del importe total de estas obligaciones, correspondiendo principalmente a empresas que prestan servicios tales como abastecimiento de agua, transporte urbano de viajeros, suministro de energía eléctrica y obras.

d) Tratamiento contable de las obligaciones pendientes de imputar a presupuesto

La Instrucción de Contabilidad Local, en sus modelos Normal y Simplificado, incluye una cuenta específica, la cuenta (413) "*Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto*", que permite, en aplicación del principio de devengo, registrar contablemente gastos realizados que no se han aplicado a presupuesto siendo preceptiva su aplicación. Esta rúbrica se contempló en la Instrucción de Contabilidad para dar cobertura contable a gastos y adquisiciones de activos con carácter transitorio hasta que se pudieran imputar al presupuesto. Generalmente, y en una gestión ordinaria, solo debería recoger gastos efectuados a fin de ejercicio respecto de los que, por este motivo, no se hubiera podido tramitar su imputación a presupuesto.

Con la finalidad de contrastar la información contable con el importe de los acreedores pendientes de imputar a presupuesto, se solicitó a las entidades locales seleccionadas en la muestra el importe de las obligaciones vencidas líquidas y exigibles pendientes de aplicación presupuestaria a 31 de diciembre de 2013, así como el detalle de los acreedores pendientes de imputar a presupuesto registrados en la contabilidad del ejercicio. El resultado obtenido se recoge en el siguiente cuadro:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 12: Comparación entre el importe de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de 2013 y su registro contable

Tipo de entidad	Nº Entidades muestra	Entidades con obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto vencidas liquidas y exigibles	Total obligaciones vencidas líquidas y exigibles pendientes de aplicar a presupuesto (A)	Obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013 según cuentas (B)	Porcentaje sobre el total	Diferencia (B-A)
Diputaciones, Cabildos y Consejos	4	4	9.099.320,64	9.099.306,30	1,66	(14,34)
Ayuntamientos:						
Más de 300.000 h.	13	12	288.813.666,70	290.061.554,89	52,70	1.247.888,19
Entre 100.001 y 300.000 h	20	15	94.284.151,95	112.331.227,10	17,20	18.047.075,15
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	23	69.271.562,91	89.452.228,20	12,64	20.180.665,29
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	30	45.990.759,98	87.132.519,77	8,39	41.141.759,79[20]
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	39	40.615.527,76	36.757.651,53	7,41	(3.857.876,23)
Total	**159**	**123**	**548.074.989,94**	**624.834.487,79**	**100,00**	**76.759.497,85**

La columna (A) presenta el importe de las obligaciones vencidas, líquidas y exigibles no aplicadas a presupuesto a 31 de diciembre de 2013, de acuerdo con la información remitida a este Tribunal de Cuentas.

La columna (B) indica el importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de acuerdo con la información de la cuenta de "*Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto*" de los estados contables.

La diferencia entre el importe de obligaciones pendientes de imputar a presupuesto y el importe contabilizado era de 76.759.498 euros[21]; el mismo correspondía a 33 entidades. Estas diferencias no eran homogéneas entre las distintas entidades, siendo en unas ocasiones de signo positivo y, en otras, negativo. Las diferencias positivas, en las que el importe contabilizado era mayor que el de los acreedores pendientes de imputar a presupuesto, implicaban que se habían registrado operaciones pendientes de aplicar a presupuesto que no tenían la naturaleza de obligaciones vencidas, líquidas y exigibles. Las diferencias negativas suponían la existencia de obligaciones vencidas, líquidas y exigibles que no estaban aplicadas a presupuesto ni tampoco contabilizadas.

Para considerar una obligación como exigible debe haberse cumplido el principio del "*servicio hecho*", para lo que es necesario que, previamente al reconocimiento de las obligaciones, se acredite documentalmente ante el órgano competente la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto, siendo necesaria la conformidad con la prestación recibida para que adquirieran la naturaleza de líquidas y exigibles, aunque, desde un punto de vista económico, la prestación ya se haya realizado.

[20] Esta diferencia incluye un importe de 44.098.952,42 euros correspondiente al importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto del Ayuntamiento de Navalcarnero, aportada en fase de alegaciones. Esta entidad, sin embargo, no remitió la información considerada en la columna (A).

[21] Ver nota al pie anterior.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En el proceso de reconocimiento de la conformidad con la prestación recibida hay que tener en consideración las últimas disposiciones legales aprobadas en materia de lucha contra la morosidad, que han establecido los siguientes plazos para el registro y gestión de las facturas y gastos que, en general, se deriven de contratos administrativos:

- El artículo 3 de la Ley 25/2013, de la factura electrónica, prevé que el proveedor que haya expedido la factura por los servicios prestados o bienes entregados a cualquier Administración Pública, tendrá la obligación de presentarla ante un registro administrativo en el plazo de treinta días desde la fecha de entrega efectiva de las mercancías o la prestación de servicios. La facturación deberá efectuarse de acuerdo con el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

- La TRLCSP, *ex artículo 216,* señala que la Administración deberá aprobar las certificaciones de obra o los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados dentro de los treinta días siguientes a la entrega efectiva de los bienes o prestación del servicio.

- El apartado 4 del ya referido artículo 216 del TRLCSP, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2013, establece que la Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los treinta días siguientes a la fecha de aprobación de las certificaciones de obra o de los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 222.4.

- Por último, el TRLCSP concede treinta días a la Administración, a contar desde la fecha de conformidad o desde el acta de recepción, para aprobar la liquidación del contrato, con la excepción del contrato de obras *(artículo 222.4 del TRLCSP).*

La reducción de los plazos previstos en la normativa para la tramitación de los gastos, principalmente de naturaleza contractual, da lugar al registro de facturas contabilizadas como acreedores pendientes de imputar a presupuesto a pesar de encontrarse en una fase de tramitación anterior al reconocimiento de la conformidad con la prestación.

En otros casos, las diferencias observadas resultan de obligaciones no aplicadas a presupuesto que no se encontraban contabilizadas. Al finalizar el ejercicio 2013, existieron obligaciones vencidas, líquidas y exigibles no contabilizadas ni aplicadas a presupuesto por importe superior a 50.000 euros en las siguientes 10 entidades, el 6% de las analizadas:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 13: Diferencias entre los datos sobre el importe de los acreedores pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de 2013, datos por entidad

Entidad	Comunidad Autónoma	Población	Total obligaciones vencidas líquidas y exigibles pendientes de aplicar a presupuesto (A)	Obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013 según cuentas (B)	Diferencia (B-A)
Brenes	Andalucía	12.897	4.517.913,63	263.635,12	(4.254.278,51)
Caspe	Aragón	9.858	2.963.183,08	0,00	(2.963.183,08)
Rincón de la Victoria	Andalucía	41.827	4.224.145,17	1.709.648,01	(2.514.497,16)
San Miguel de Abona	Canarias	16.099	1.637.448,70	6.240,54	(1.631.208,16)
A Guarda	Galicia	10.438	489.569,13	0,00	(489.569,13)
Ciempozuelos	Comunidad de Madrid	23.950	767.221,17	329.273,50	(437.947,67)
Talavera de la Reina	Castilla-La Mancha	88.548	626.692,22	449.874,49	(176.817,73)
Talavera la Real	Extremadura	5.548	207.115,21	90.172,88	(116.942,33)
Cáceres	Extremadura	95.925	12.736.607,62	12.652.815,83	(83.791,79)
Villaviciosa	Principado de Asturias	14.971	146.106,65	69.949,51	(76.157,14)
Total			**28.316.002,58**	**15.571.609,88**	**(12.744.392,70)**

Por otra parte, un porcentaje cercano al 1% del total se registró de manera incorrecta como obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013, al corresponder a facturas con entrada en los registros administrativos en el año 2014. Los mayores importes correspondían a los Ayuntamientos de Zaragoza, Zamora, Vilanova i la Geltrú (Barcelona) y Málaga, que habían registrado cantidades por encima de 500.000 euros cada uno, con un máximo de 817.621 euros.

El Ayuntamiento de Badalona registraba intereses de demora vencidos y pendientes de aplicar a presupuesto en partidas contables diferentes a la establecida en la ICAL para este tipo de obligaciones.

Por último, en el Ayuntamiento de Valencia, una inadecuada codificación e identificación de los datos de los acreedores por operaciones pendientes de imputar al presupuesto del ejercicio 2013 provocó que apareciera erróneamente registrado el propio Ayuntamiento como acreedor de sí mismo en operaciones de expropiaciones forzosas, por un importe total de 28.627.363 euros.

III.1.2. Importe de los pagos pendientes de aplicación

Los pagos pendientes de aplicación son, de acuerdo con la definición contenida en la Parte Tercera de la ICAL, modelo Normal, pagos realizados por la entidad cuando se desconoce su origen. Por tanto, el saldo de esta partida contable incluirá pagos efectuados de los que, por

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

diferentes motivos, no se tiene información suficiente para identificarlos con obligaciones contraídas por la entidad u operaciones no presupuestarias que motivaron ese pago. Estas obligaciones pueden estar registradas contablemente y, por tanto, aparecerán en los estados contables como pendientes de pago cuando en realidad no lo están.

La utilización de pagos pendientes de aplicación debe ser puntual, excepcional y transitoria. Un importe elevado al final del ejercicio de este concepto contable indica que la entidad local no ha podido identificar las obligaciones que motivaron un importe elevado de pagos efectivamente realizados, lo que pone de manifiesto un riesgo en el control del reconocimiento y pago de las obligaciones.

A continuación se exponen los resultados del análisis efectuado sobre su contenido en 2013:

a) Importe y evolución de los pagos pendientes de aplicación

El importe total registrado a cierre de 2013 por las entidades de la muestra ascendía a 140.500.363 euros, correspondientes a 115 de las 159 entidades analizadas en la muestra, el 72%. En términos agregados, en el ejercicio 2013 se ha producido una reducción del 9% con respecto al ejercicio anterior. En el Anexo 5 de este Proyecto de Informe figuran los datos por entidad del importe de los pagos pendientes de aplicación de las entidades fiscalizadas en la muestra.

En el siguiente cuadro se detalla el importe de los pagos que se encontraban pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2013, por tramos de población, así como su evolución:

Cuadro 14: Evolución del importe de los pagos pendientes de aplicación por tipo de entidad

Tipo de entidad	Entidades con pagos pendientes de aplicación	Entidades de la muestra	Pagos pendientes de aplicar a cierre de 2013	Pagos pendientes de aplicar a cierre de 2012	Tasa variación % (2012-2013)
Diputaciones, Cabildos y Consejos	3	4	448.832,88	4.948.797,76	(90,93)
Ayuntamientos:					
Más de 300.000 h.	8	13	5.868.125,19	3.677.601,10	59,56
Entre 100.001 y 300.000 h	14	20	24.338.760,81	31.228.183,95	(22,06)
Entre 50.001 y 100.000 h.	19	27	50.306.570,29	17.449.640,04	188,30
Entre 20.001 y 50.000 h.	28	35	26.949.492,51	49.845.557,82	(45,93)
Entre 5.000 y 20.000 h.	43	60	32.588.581,16	46.674.480,25	(30,18)
Total	**115**	**159**	**140.500.362,84**	**153.824.260,92**	**(8,66)**

El resultado refleja una gran divergencia en la evolución del saldo entre las entidades encuadradas en un tramo de población u otro. Así, los ayuntamientos de entre 50.001 y 100.000 habitantes incrementaron en un 188% el importe de sus pagos pendientes de aplicación, al igual

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

que los ayuntamientos de más de 300.000 habitantes (un 60% más), mientras que las diputaciones cabildos y consejos insulares lo redujeron en un 91%, al igual que los 35 ayuntamientos de entre 20.001 y 50.000 habitantes, que lo rebajaron en casi un 46%, y los ayuntamientos de entre 5.000 y 20.000 habitantes, que lo disminuyeron en un 30%. Por tanto, la existencia de pagos pendientes de aplicación al final de ejercicio no presenta relación con la dimensión de las entidades locales.

Respecto de la representatividad del saldo registrado al finalizar el ejercicio 2013, 17 entidades, que representan el 11% de las seleccionadas, sumaban el 56% del importe total agregado; en todas ellas, el saldo final superaba el 10% de las obligaciones reconocidas de 2013. En el siguiente cuadro se relacionan estas entidades, el saldo de los pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2013 y su representatividad en relación con las obligaciones reconocidas en ese ejercicio:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 15: Entidades cuyo importe de pagos pendientes de aplicación supera el 10% de las obligaciones reconocidas de 2013

Entidad	Provincia	Comunidad Autónoma	Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre de 2013	Ratio pagos pendientes de aplicación / OR	Evolución 2012-2013 (%)
L' Alcúdia de Crespins	Valencia	Comunitat Valenciana	5.319	6.062.462,67	199,72	(0,12)
Montehermoso	Cáceres	Extremadura	5.852	2.421.986,77	75,61	10,6
Brenes	Sevilla	Andalucía	12.897	4.517.913,63	54,81	Sin datos
Binissalem	Illes Balears	Illes Balears	7.792	2.271.844,28	47,51	432,68
Alboraya	Valencia	Comunitat Valenciana	23.269	6.153.889,44	27,97	Sin datos
Velilla de San Antonio	Madrid	Madrid	12.246	2.492.261,31	27,17	(1,74)
Vilaboa	Pontevedra	Galicia	5.848	660.710,03	27,13	0,21
La Línea de la Concepción	Cádiz	Andalucía	62.697	13.338.364,27	25,61	848,75
Illora	Granada	Andalucía	10.638	2.487.059,77	22	Sin datos
La Muela	Zaragoza	Aragón	5.015	1.003.401,80	19,26	Sin datos
Totana	Murcia	Región de Murcia	30.448	5.192.942,23	17,9	139,89
Gandía	Valencia	Comunitat Valenciana	78.543	12.891.685,92	16,53	332,46
Cáceres	Cáceres	Extremadura	95.925	9.863.826,89	14,49	806,06
Requena	Valencia	Comunitat Valenciana	21.066	1.978.726,80	14,13	-24,17
Navalcarnero	Madrid	Comunidad de Madrid	26.085	3.511.513,50	13,12	229,74
Villacarrillo	Jaén	Andalucía	11.263	1.257.061,38	12,5	0,06
Tarifa	Cádiz	Andalucía	18.085	1.889.321,54	10,62	Sin datos

Sin datos: No se disponía del importe de los pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2012.

El resultado de estas entidades, dada la importancia del saldo, pone de relieve la existencia de deficiencias en el procedimiento de ejecución de sus gastos y pagos.

El Ayuntamiento de L´Alcudia de Crespins (Valencia), al finalizar el ejercicio 2013, tenía contabilizados pagos sin identificar el origen de los mismos por un importe que era casi el doble del de las obligaciones reconocidas de 2013.

Por su parte, el importe recogido en la partida de pagos pendientes de aplicación de los Ayuntamientos de Montehermoso (Cáceres), Navalcarnero (Comunidad de Madrid), Alboraya (Valencia), Vilaboa (Pontevedra), Illora (Granada), Totana (Región de Murcia) y Cáceres se encontraba condicionado por el procedimiento utilizado en la contabilización de las obligaciones financiadas por el Real Decreto-ley 4/2012 recomendado por la IGAE para aquellos casos en los

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

que el reembolso de esta financiación se realizara mediante la retención en la participación en los tributos del Estado, en el que el saldo de los pagos pendientes de aplicación incorporaba el importe de las obligaciones financiadas con cargo al mecanismo que no hubieran podido ser aplicadas a presupuesto.

Estas entidades debían reducir el volumen de esta rúbrica a medida que se iba produciendo la retención de la participación en los tributos del Estado, no obstante ninguna de ellas ha disminuido significativamente el importe reflejado en esta partida. De hecho, con la excepción del Ayuntamiento de Requena (Valencia), que ha reducido su volumen de pagos pendientes de aplicación en un 24% con respecto al ejercicio anterior, el resto de las entidades mantenía el importe constante o incluso aumentó con respecto al ejercicio anterior.

No está justificado que con los sistemas contables y de gestión de la información implantados en la actualidad existan saldos elevados de transacciones que han sido pagados sin que se haya identificado su origen y que esta situación se prolongue en el tiempo, incluso más allá de la fecha de cierre del ejercicio. Ello revela un riesgo de que se hayan realizado y pagado gastos al margen del procedimiento.

b) Operaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagadas

La normativa presupuestaria que regula el procedimiento de gasto prohíbe el pago de obligaciones presupuestarias que no se hayan imputado a presupuesto, estableciendo en ocasiones excepciones expresas a este principio, como el caso del pago de los acreedores objeto de financiación con cargo al mecanismo del Real Decreto-ley 4/2012.

Se ha verificado que 17 entidades, el 11% de la muestra, realizaron 1.170 pagos de operaciones que no estaban aplicadas a presupuesto, por un importe total de 10.504.244 euros, lo que supone un incumplimiento de la normativa presupuestaria. El importe suponía el 2% de las obligaciones pendientes de imputar a presupuesto a cierre de 2013 y el 8% de los pagos pendientes de aplicación. Las principales obligaciones no imputadas a presupuesto pagadas por las entidades correspondían a operaciones financieras, tanto de pago de intereses como de reembolso de principal. El 29% de este importe, 3.049.899 euros, se refería a este tipo de operaciones.

En los dos siguientes cuadros se presentan las entidades en las que se ha verificado la existencia de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por importe superior e inferior, respectivamente, a un millón de euros, que han sido pagadas a 31 de diciembre de 2013, lo que supone una gestión no ajustada a los principios que inspiran la gestión presupuestaria de las entidades locales:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 16: Entidades que han pagado obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. Entidades con obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagadas por más de un millón de euros

Entidad	Provincia	Comunidad Autónoma	Población	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagados	
				Nº de pagos pendientes de aplicación de gastos no aplicados a presupuesto	Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagadas
Burgos	Burgos	Castilla y León	179.097	1	2.297.450,00
Binissalem	Illes Balears	Illes Balears	7.792	87	2.256.426,53
Montehermoso	Cáceres	Extremadura	5.852	632	1.368.156,19
Murcia	Murcia	Región de Murcia	438.246	79	1.251.449,40
Santa Cruz de Tenerife	Santa Cruz de Tenerife	Canarias	206.593	4	1.169.807,29

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 17: Entidades que han pagado obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. Entidades con obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por debajo de un millón de euros.

Entidad	Provincia	Comunidad Autonóma	Población	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagados	
				Nº de pagos pendientes de aplicación de gastos no aplicados a presupuesto	Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto pagadas
Silla	Valencia	Comunitat Valenciana	18.834	47	831.305,37
Cáceres	Cáceres	Extremadura	95.925	3	626.836,98
L' Alcúdia de Crespins	Valencia	Comunitat Valenciana	5.319	184	382.475,98
Torrejón de Ardoz	Madrid	Comunidad de Madrid	123.761	44	147.683,33
Velilla de San Antonio	Madrid	Comunidad de Madrid	12.246	46	74.422,20
Brenes	Sevilla	Andalucía	12.897	3	60.535,65
Toro	Zamora	Castilla y León	9.421	19	16.093,75
Gandia	Valencia	Comunitat Valenciana	78.543	1	10.141,63
Villajoyosa/La Vila Joiosa	Alicante	Comunitat Valenciana	33.834	3	6.128,11
Madrid	Madrid	Comunidad de Madrid	3.207.247	14	3.490,04
Ciempozuelos	Madrid	Comunidad de Madrid	23.950	2	1.171,87
Sant Andreu de Llavaneres	Barcelona	Cataluña	10.558	1	669,96

Los Ayuntamientos de Santa Cruz de Tenerife, Burgos, Binissalem (Illes Balears), Montehermoso (Cáceres) y Murcia, con más de 1 millón de euros de obligaciones no aplicadas a presupuesto pagadas, fueron las entidades que mayor volumen de estos pagos realizaron.

El Ayuntamiento de L´Alcúdia de Crespins (Valencia) mantenía un total de 6.062.463 euros en la partida de pagos pendientes de aplicación a cierre de 2013. Del importe registrado en esa partida 382.476 euros han sido identificados como obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto y 5.024.121 euros correspondían al asiento de apertura del ejercicio 2007 sin que pudiera identificarse el beneficiario del pago o la fecha origen real del pago. En relación con estos pagos el Ayuntamiento imputó al presupuesto en 2014, mediante un expediente de reconocimiento extrajudicial de crédito que se tramitó como consecuencia del inicio de las actuaciones fiscalizadoras, 4.779.971 euros que mantenía como pagos pendientes de aplicación presupuestaria. En dicho expediente de reconocimiento extrajudicial se incluyó parte de la cuantía cuyo origen se desconocía, por importe de 3.677.165 euros, aprobándose dicho expediente sin identificación del deudor ni la naturaleza del gasto, permaneciendo 1.346.956 euros de la partida de pagos pendientes de aplicación sin saldar. La Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana, en su "*Informe de fiscalización de la Cuenta General, resultado presupuestario, remanente de tesorería y contratación administrativa*" sobre este Ayuntamiento, referido al ejercicio 2008, y aprobado el 28 de diciembre de 2010, ya puso de manifiesto la existencia de 5.766.433 euros de pagos pendientes de aplicación sin saldar.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

c) Antigüedad de los saldos

Atendiendo a la fecha de realización de los pagos pendientes de aplicación que componen esta rúbrica contable a 31 de diciembre de 2013, el 53% correspondía a pagos del propio ejercicio 2013, mientras que un 36% respondía a pagos cuya antigüedad era superior a un año. El detalle de esta información figura en el siguiente cuadro, en el que destaca el importe de los pagos pendientes de aplicación anteriores a 2013 de los ayuntamientos de los tramos de población de entre 100.001 y 300.000 habitantes, y de entre 5.000 y 20.000 habitantes:

Cuadro 18: Pagos pendientes de aplicación por fecha de origen

Tipo de entidad	Entidades con pagos pendientes de aplicación	Pagos pendientes de aplicación de 2013	Pagos pendientes de aplicación anteriores a 2013	Pagos pendientes de aplicación posteriores a 1 de enero de 2014	Sin datos
Diputaciones, Cabildos y Consejos	3	14.038,42	434.794,46	0,00	0,00
Ayuntamientos:					
Más de 300.000 h.	8	3.580.705,96	2.287.191,32	0,00	227,91
Entre 100.001 y 300.000 h	14	7.401.232,93	16.486.129,86	82.359,09	369.038,93
Entre 50.001 y 100.000 h.	19	48.863.282,64	908.888,25	0,00	534.399,40
Entre 20.001 y 50.000 h.	28	10.537.523,23	8.053.995,45	0,00	8.357.973,83
Entre 5.000 y 20.000 h.	43	4.288.839,92	23.050.054,33	146.171,67	5.103.515,24
Total	**115**	**74.685.623,10**	**51.221.053,67**	**228.530,76**	**14.365.155,31**

El 10% del total de los pagos pendientes de aplicación carecía del dato correspondiente a la fecha de pago. En consecuencia, pagos por un importe total de 14.365.155 euros no han podido ser objeto de análisis.

La existencia de pagos pendientes de aplicación de antigüedad superior a un año, con la excepción ya mencionada de los pagos correspondientes a facturas financiadas con cargo al Real Decreto Ley 4/2012, indicaba que la entidad local, en un periodo que supera el año, no ha obtenido la información necesaria para poder identificar las obligaciones que los generaron. Estos registros contables, producidos por una mala gestión del procedimiento de gasto y pago, tienden a mantenerse puesto que con el transcurso del tiempo resulta cada vez más difícil disponer de esa información.

Del importe de pagos pendientes de aplicación cuya fecha era anterior al 1 de enero de 2013, se ha verificado que 9.487.852 euros, el 19%, procedía del año 2012; y el 43%, por valor de 22.113.764 euros, tenía una antigüedad de al menos 4 años, al haberse efectuado con anterioridad al 1 de enero de 2010. En el siguiente cuadro se detallan los importes por antigüedad de los pagos registrados:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 19: Pagos pendientes de aplicación por fecha de origen. Porcentaje

Periodo de origen	Total pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2013	Porcentaje sobre el total	Número de registros de pagos pendientes de aplicación
Ejercicio 2012	9.487.851,67	18,52	755
Año 2010 a 2012	15.413.664,30	30,10	2.193
Del año 2000 a 2009	22.113.764,09	43,17	3.211
Anterior a 31 de diciembre de 1999	4.205.773,58	8,21	70
Total	**51.221.053,64**	**100,00**	**6.229**

El 92% del importe anterior al año 2000, 3.861.009 euros, correspondía a asientos de apertura de la contabilidad. Las entidades locales con pagos pendientes de aplicación de elevada antigüedad deberían realizar las actuaciones necesarias para aclarar el origen de estos pagos y, en su caso, depurarlos, saldarlos o aplicarlos a presupuesto.

En cuanto a la estructura de los pagos pendientes de aplicación cabe destacar:

- El 92% del importe anterior al ejercicio 2000, por un total de 3.861.009 euros, correspondía al Ayuntamiento de Alboraya (Valencia) y se refería a asientos de apertura de la contabilidad de 1999, por lo que se trata de un saldo procedente de ejercicios aún más antiguos. Un 5%, por importe de 199.240 euros, correspondía a la Diputación Provincial de Cádiz, por diversos pagos efectuados entre los años 1992 y 1999.

- Del importe generado en la década 2000-2009, el 27%, 5.982.037 euros, correspondían a 425 pagos del Ayuntamiento de L´Alcudia de Crespins (Valencia), ya mencionados, que además encabeza la ratio de pagos pendientes de aplicar sobre obligaciones reconocidas.

  Un 12% del importe correspondía al Ayuntamiento de Granada, que registraba en sus cuentas 87 pagos pendientes de aplicación del periodo 2000-2009, por importe de 2.604.839 euros, concentrados en pagos a la Empresa Municipal de Abastecimiento de Aguas y de recaudación de recursos camerales.

- Por lo que respecta al periodo 2010-2012, 4.903.363 euros, un 32% del importe total, estaba registrado en la contabilidad del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife, y se refiere a pagos al Cabildo Insular de Tenerife en relación con diversas operaciones. Dos pagos del Ayuntamiento de Burgos por actas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de 2011 suponían el 16% del importe total, y 640 pagos del Ayuntamiento de Montehermoso (Cáceres), representaban un 9% del total del periodo.

d) Pagos pendientes de aplicación indebidamente contabilizados en 2013

Las cuentas anuales de las entidades locales de la muestra incorporaron 228.531 euros relativos a pagos efectuados en el ejercicio 2014 que, sin embargo, fueron aplicados a la contabilidad del ejercicio 2013. Esto supone una infracción de la regla 77 de la ICAL, modelo Normal, y del principio de anualidad e imputación temporal de las transacciones, ya que se están registrando transacciones de 2014 en la contabilidad de 2013.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

III.1.3. Estructura de las principales partidas de gastos pendientes de aplicar a presupuesto

Los principales conceptos que dieron lugar a obligaciones sin imputar a presupuesto del ejercicio al que corresponden han sido los siguientes:

- Gastos de naturaleza comercial, cuyo origen está principalmente en contratos administrativos.

- Convenios de pago con proveedores.

- Sentencias y resoluciones judiciales[22].

Como se ha indicado anteriormente, esta fiscalización se enmarca en una actuación orientada a realizar controles sistemáticos y recurrentes sobre los gastos ejecutados sin crédito presupuestario. Así, en la "*Fiscalización de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*" correspondiente a 2012 se efectuaron actuaciones particulares destinadas a evaluar los gastos de naturaleza comercial no aplicados a presupuestos por las entidades locales, concluyéndose que, en las entidades de la muestra, en el referido ejercicio 2012, si bien continuaron ejecutando gastos que no se habían imputado a presupuesto, tendían –con las excepciones referidas en dicho Informe- a registrar contablemente este tipo de gastos en la cuenta de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, al menos a fin de ejercicio.

En la presente fiscalización se han realizado análisis específicos destinados a evaluar y cuantificar el importe de las obligaciones sin imputar a presupuesto generadas por sentencias y resoluciones judiciales, así como por convenios de aplazamiento de pago con proveedores, siendo así que en la "*Fiscalización de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*" correspondiente a 2012 se verificó que estas partidas dieron lugar a la existencia de importes adeudados pendientes de imputación a presupuesto. Para ello se solicitó a las entidades locales información sobre el número e importe de las sentencias firmes con condenas dinerarias no aplicadas a presupuesto 31 de diciembre de 2013.

Para todas las entidades que tenían un importe superior a un millón de euros pendiente de imputar a presupuesto originado por sentencias o convenios –individualmente considerados- se ha realizado un análisis particularizado en esta fiscalización de todas las sentencias (firmes y no firmes) y de los convenios cuyo importe fuera superior a 100.000 euros. Además, se han examinado las sentencias de aquellas entidades que no cuantificaron el importe adeudado.

III.1.3.1. Resoluciones y sentencias judiciales

Una de las fuentes de gastos que no se aplican a presupuesto son las resoluciones y sentencias que imponen condenas pecuniarias contra las entidades locales.

Dichas resoluciones y sentencias dan lugar a obligaciones presupuestarias, en aplicación de los artículos 173.1 y 173.3 del TRLRHL que establecen que las obligaciones serán exigibles *[…]* cuando se deriven de sentencia judicial firme, correspondiendo el cumplimiento de las resoluciones judiciales que determinen obligaciones a cargo de las entidades locales a estas. En el mismo sentido, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), otorga el carácter de ampliables a los créditos necesarios para atender los

[22] Las resoluciones de los jurados de expropiación forzosa (provinciales y autonómicos) han sido incluidas en este punto porque, no obstante no tener estos órganos la naturaleza de jurisdiccionales, sus acuerdos son vinculantes para las entidades locales.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

pagos de obligaciones por sentencias judiciales firmes. Tanto la LJCA 29/1998, como el artículo 173.4 del TRLRHL conceden un plazo de tres meses a la Administración para tramitar estas modificaciones presupuestarias necesarias para dar cumplimiento a las resoluciones judiciales.

En consecuencia, la existencia de sentencias firmes genera obligaciones presupuestarias que deben ser atendidas por la entidad local. El reconocimiento de estas obligaciones requerirá recursos presupuestarios, lo que en el caso de que el importe de las sentencias sea significativo puede originar problemas y desequilibrios financieros. Por otra parte, con carácter general, las sentencias dictadas contra la Administración requieren que los órganos administrativos competentes lleven a cabo los actos administrativos oportunos para ejecutar las sentencias y cumplir los mandamientos judiciales. Dichos actos, en ocasiones, se refieren a actuaciones destinadas a cuantificar el importe a abonar y los intereses de demora devengados.

Con posterioridad a la finalización de los trabajos de fiscalización, se ha aprobado la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, en cuya disposición adicional primera se prevé que las entidades locales puedan incluir las necesidades de financiación necesarias para dar cumplimiento a las obligaciones que se deriven de las mismas en los instrumentos de financiación previstos en el Real Decreto-ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. En virtud de esta medida, las obligaciones de las entidades locales que se generen como consecuencia de sentencias firmes podrán ser financiadas con cargo a operaciones de crédito instrumentadas por medio del compartimento Fondo de Orientación o el Fondo de impulso económico, en función de la situación de cada entidad.

En este apartado del Proyecto de Informe se analizan las sentencias cuyas condiciones de ejecución no se han formalizado a través de convenios de aplazamiento, verificándose las que sí se han instrumentado por dicho medio, en el apartado siguiente. Un total de 73 entidades[23], el 46% de la muestra, comunicó que mantenía deudas procedentes de 413 sentencias judiciales con condenas dinerarias pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013.

a) Sentencias firmes y resoluciones de los jurados de expropiación forzosa

Se han analizado un total de 142 sentencias firmes y resoluciones de jurados de expropiación forzosa (las que cumplían los criterios descritos anteriormente), el 34% del total de las mismas cuyas obligaciones estaban pendientes de aplicar a presupuesto según la información facilitada por las entidades locales. Estas sentencias correspondían a 31 entidades, lo que representaba el 42% del total de entidades con sentencias y el 20% del total de las entidades de la muestra. El importe de las condenas de estas sentencias totalizaba 240.335.547 euros. Estas sentencias se han ido ejecutando parcialmente, quedando pendiente de imputar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 una cantidad de 172.696.365 euros. En términos agregados, el importe de las sentencias firmes cuya condena estaba pendiente de aplicar a presupuesto representaba el 2% de la cuantía de las obligaciones reconocidas de 2013.

Del importe no aplicado a presupuesto por obligaciones derivadas de sentencias firmes, un total de 97.059.701 euros no estaba registrado en las cuentas de las entidades locales analizadas. Esta cuantía suponía un pasivo y un gasto presupuestario que no constaba en las cuentas de las

[23] En relación con las sentencias firmes, el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz (Comunidad de Madrid) no facilitó la documentación requerida.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

entidades locales que supondría incrementar un 22% adicional el importe registrado de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 –en torno a un 1% de las obligaciones reconocidas de 2013 de estas 31 entidades-.

Las entidades con mayor importe de obligaciones sin aplicar a presupuesto provenientes de sentencias firmes –con importe pendiente de aplicar superior al 10% de las obligaciones reconocidas de 2013- eran los Ayuntamientos de Tres Cantos, con una cuantía del 10% del importe de sus obligaciones reconocidas y que no se hallaba registrado en sus cuentas; de Torrevieja (Alicante), con una cuantía del 22%; Cáceres, con un importe del 14%; Arrecife (Las Palmas), con una cuantía del 14%; Vallirana (Barcelona), con un 11%; y Villajoyosa (Alicante), con un importe del 10%; en los tres últimos Ayuntamientos, la suma de las obligaciones no se encontraba contabilizado.

Entre las 142 sentencias firmes se encontraban 26 del Ayuntamiento de A Coruña, cuya cuantía no se pudo determinar en el momento de realizar la fiscalización al encontrarse pendientes de ejecutar, requiriéndose un acuerdo del órgano municipal competente que aún no había sido adoptado. Esta circunstancia, que impidió cuantificar el importe adeudado por la entidad derivado de las condenas por sentencias firmes, suponía una incertidumbre sobre los datos contenidos en las cuentas generales del Ayuntamiento de A Coruña.

En el Anexo 7 de este Proyecto de Informe se incluyen los datos por entidad del importe de las sentencias firmes analizadas con indicación de su situación contable y presupuestaria.

Cuadro 20: Importe de las sentencias examinadas por situación presupuestaria y contable

Importe de sentencias firmes aplicado a presupuesto o pagado	Importe de sentencias firmes contabilizado como pendiente de aplicar a presupuesto (A)	Importe de sentencias firmes no contabilizado ni aplicado a presupuesto (B)	Total importe de sentencias firmes pendiente de aplicar a presupuesto (A+B)
64.683.475,46[24]	75.636.664,49	97.059.700,95	172.696.365,44

Naturaleza de los negocios que han dado lugar a sentencias firmes pendientes de aplicar a presupuesto:

En el total de sentencias firmes con importes pendientes de aplicar a presupuesto destacaban, en términos cuantitativos, los procedimientos de expropiación forzosa y, singularmente la valoración de los justiprecios de las actuaciones expropiatorias, como la principal fuente de los litigios, tal y como puede apreciarse en el cuadro:

[24] En 8 sentencias judiciales de 5 entidades, que sumaban 2.955.705,86 euros de condena, no fue posible identificar el importe que se había aplicado o pagado.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 21: Importe de las sentencias firmes analizadas por situación contable y presupuestaria y naturaleza jurídica del negocio jurídico que la originó

Naturaleza del negocio jurídico origen de la sentencia firme	Importe de sentencias firmes aplicado a presupuesto o pagado	Importe de sentencias firmes contabilizado como pendiente de aplicar a presupuesto (A)	Importe de sentencias firmes no contabilizado ni aplicado a presupuesto (B)	Total importe de sentencias firmes pendiente de aplicar a presupuesto (A+B)
Expropiación forzosa	55.159.531,99	69.511.884,16	78.705.411,85	148.217.296,01
Contratación	7.013.303,83	4.929.242,99	8.560.540,97	13.489.783,96
Indemnizaciones por responsabilidad	2.400.381,13	0,00	1.239.663,15	1.239.663,15
Urbanismo	0,00	0,00	3.293.538,64	3.293.538,64
Otra distinta de las anteriores	110.258,51	1.195.537,34	5.260.546,34	6.456.083,68
Total	**64.683.475,46**	**75.636.664,49**	**97.059.700,95**	**172.696.365,44**

En el Anexo 8 de este Proyecto figura la información sobre las sentencias firmes analizadas agrupada en función de la naturaleza jurídica del origen del litigio con un mayor grado de desglose y con indicación, a su vez, de su situación contable y presupuestaria.

El 86% del importe total de las condenas examinadas provenía de 110 procedimientos de expropiación forzosa, sumando un total de 148.217.296 euros pendientes de aplicar a presupuesto a cierre de 2013. La práctica totalidad de las mismas tenía como origen litigios en la valoración de justiprecios. Este importe equivalía a una media del 2% de las obligaciones reconocidas de estas entidades en 2013, aunque en algunas de ellas el importe adeudado por sentencias firmes en materia de expropiación forzosa era superior al de las obligaciones reconocidas de 2013. Del importe mencionado, un total de 78.705.412 euros no estaba contabilizado, suponiendo un pasivo que no figuraba en las cuentas de las entidades.

En materia de contratación administrativa han sido analizadas 20 sentencias, que suponían el 9% del importe total de las condenas. De este importe, 13.489.784 euros estaba pendiente de aplicar a presupuesto, de los que 8.560.541 euros no estaban contabilizados. El 74% del importe no aplicado a presupuesto de las sentencias firmes relativas a litigios en materia de contratación administrativa procedía de contratos de obra y de contratos de servicios.

Otros tipos de litigios que dieron lugar a cantidades adeudadas que no están aplicadas a presupuesto son:

- Urbanismo: tres sentencias por importe de 3.293.539 euros.

- Indemnizaciones por responsabilidad de la Administración: tres sentencias, encontrándose un total de 1.239.663 euros sin aplicar a presupuesto ni contabilizar.

- Otros litigios: 6.456.084 euros, de los que 5.260.546 euros no se encontraban contabilizados.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Año de emisión del fallo judicial

El 43% de las resoluciones judiciales fueron dictadas y notificadas durante el año 2013, un 23% en 2012, un 30% provenían del año 2011 o anterior y en un 4% de ellas no se pudo identificar el ejercicio de procedencia.

Las obligaciones provenientes de fallos judiciales firmes que permanecían sin aplicar a 31 de diciembre de 2013 resultaban en un 46% de sentencias del año 2011 o anteriores, 80.058.754 euros de los cuales no se encontraban contabilizado 67.894.684 euros; un 33%, de sentencias con fallos del año 2013, 56.882.777 euros, de los cuales no se habían contabilizado 27.180.988 euros; y un 16% del importe no aplicado a presupuesto en sentencias dictadas en 2012, 28.078.016 euros, de los que permanecían sin contabilizar 1.846.488 euros. El importe de las sentencias pendientes de aplicar a presupuesto cuyo año de emisión no se pudo identificar era de 7.676.818 euros.

El retraso en la ejecución de sentencias firmes provoca un incremento en los gastos que ha de afrontar la entidad a consecuencia de los intereses que se devengan y conlleva un perjuicio para las personas físicas o jurídicas que han obtenido un fallo judicial a su favor.

Por entidad

Se ha verificado la existencia de sentencias firmes sin aplicar a presupuesto y sin contabilizar en 18 entidades, el 11% de las entidades de la muestra -159- y el 58% de las entidades sobre las que se analizaron sentencias firmes, 31. Las seis entidades que tenían un mayor importe de obligaciones sin aplicar a presupuesto provenientes de sentencias judiciales firmes -cuyo importe pendiente de aplicar en todo caso superaba 10% de sus obligaciones reconocidas- eran las siguientes:

- Ayuntamiento de Tres Cantos (Comunidad de Madrid): el importe de fallos firmes pendientes de aplicar a presupuesto ascendía al 108% del importe de sus obligaciones reconocidas de 2013, 42.738.180 euros. Dicho importe no se encontraba registrado en sus cuentas del ejercicio 2013.

- Ayuntamiento de Torrevieja (Alicante): los fallos pendientes de aplicar a presupuesto –sin considerar los intereses de demora-, 21.417.313 euros, suponían el 22% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Cáceres: las sentencias firmes con condenas pendientes de aplicar a presupuesto por importe de 9.509.534 euros, representaban el 14% de sus obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Arrecife (Las Palmas): las resoluciones judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ascendían al 14% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, 6.542.474 euros. Este importe no se encontraba contabilizado a cierre de 2013.

- Ayuntamiento de Vallirana (Barcelona): adeudaba un total 1.457.556 euros en sentencias judiciales firmes no aplicadas a presupuesto, un 11% de las obligaciones reconocidas de 2013. Este importe no se encontraba contabilizado.

- Ayuntamiento de Villajoyosa (Alicante): los fallos condenatorios firmes pendientes de aplicar a presupuesto sumaban 2.933.074 euros, un 10% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, no encontrándose dicho importe contabilizado.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Otras entidades con obligaciones sin aplicar a presupuesto resultantes de sentencias firmes son las siguientes:

- Ayuntamiento de Teruel: las sentencias judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ni tampoco contabilizadas, 1.651.406 euros, suponían un 5% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Sant Antoni de Portmany (Illes Balears): las sentencias judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ni contabilizadas, 1.083.460 euros, suponían un 5% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Valencia: el importe de las sentencias judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ascendía a 29.360.049 euros, un 4% del importe de sus obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Arganda del Rey (Comunidad de Madrid): las resoluciones judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ni contabilizadas ascendían al 4% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, 2.344.685 euros.

- Ayuntamiento de Zaragoza: las condenas dinerarias firmes no contabilizadas ni aplicadas a presupuesto ascendían a 16.055.847 euros, un 2% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Alicante: los fallos judiciales firmes con condenas dinerarias no contabilizadas ni aplicadas a presupuesto ascendían a 5.945.517 euros, un 2% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Palma: las resoluciones judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ni contabilizadas ascendían al 1% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, 3.663.921 euros.

- Ayuntamiento de Móstoles (Comunidad de Madrid): los fallos judiciales firmes con condenas dinerarias no contabilizadas ni aplicadas a presupuesto ascendían a 3.159.474 euros, un 2% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- Ayuntamiento de Lleida: las resoluciones judiciales firmes no aplicadas a presupuesto ni contabilizadas ascendían al 2% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, 2.966.275 euros.

En relación con una sentencia en materia de expropiaciones forzosa del Ayuntamiento de Tres Cantos (Madrid), por importe 42.432.885 euros, el fallo, del año 2007, condenó a esta entidad solidariamente con otras entidades y la Comunidad Autónoma, habiendo sido el pago del importe atendido en 2014 por la Administración autonómica. A la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización no constaba ninguna actuación entre las entidades implicadas en relación con este proceso.

La existencia de cuantías significativas –o indeterminadas- pendientes de contabilizar, condiciona la imagen de la situación patrimonial de una entidad local, en la medida en que existen pasivos y gastos que no figuran en sus estados financieros.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

b) Resoluciones judiciales no firmes pendientes de aplicar a presupuesto

Las sentencias no firmes, esto es, aquellas contra las que es posible interponer un recurso ordinario o extraordinario, pueden ser objeto de ejecución completa o parcial en el caso de que las entidades locales lo consideren conveniente para los intereses generales.

No obstante, el artículo 173.1 del TRLRHL determina que sólo son exigibles las obligaciones de pago cuando resulten, además de la ejecución del presupuesto, de sentencia judicial firme.

Desde un punto de vista contable, una sentencia o resolución judicial –aunque no sea firme– cumple los requisitos para ser considerada una obligación cierta o, en su defecto estimada, tal y como se define en el Documento Principios Contables Públicos número 3 "*Obligaciones y gastos*".

Así, la existencia de un mandato de pago emitido por un juzgado o tribunal, aunque no sea firme, tendría al menos naturaleza de obligación estimada, ya que existe una probabilidad cierta de que la sentencia de apelación confirme la sentencia de instancia, deviniendo por tanto en una obligación cierta. La Regla 57 de la ICAL prevé las provisiones por responsabilidades para registrar obligaciones estimadas, de acuerdo con los principios contables de prudencia y de devengo.

Un total de 58 entidades, el 36% del total de la muestra, informaron de la existencia de sentencias no firmes pendientes de ejecución a 31 de diciembre de 2013. Dichas sentencias correspondían a fallos judiciales recurridos y que estaban pendientes de resolución o a sentencias notificadas respecto de las que la entidad, a la referida fecha, estaba aún dentro del plazo para interponer el recurso correspondiente.

Se han analizado 58 sentencias condenatorias correspondientes a quince entidades, lo que suponía el 26% de las 58 entidades que informaron de la existencia de sentencias no firmes. El importe total de estas sentencias no firmes examinadas ascendía a 268.946.296 euros, cantidad que incluía sentencias parcialmente ejecutadas.

- *Naturaleza de los negocios que han dado lugar a sentencias no firmes pendientes de aplicar a presupuesto:*

El 43% de las sentencias analizadas resultaron de litigios en materia de contratación administrativa, por una cuantía de 20.419.621 euros, el 8% del total de las sentencias no firmes, siendo especialmente significativo el número de estas sentencias originadas por controversias en materia de contratos de obra, 16, por un importe de 18.142.172 euros.

Un total de dieciocho sentencias, por importe de 32.176.870 euros, el 12% del total de las condenas no firmes examinadas procedía de litigios sobre expropiación forzosa.

- *Año de emisión del fallo*

Si se tiene en cuenta la fecha de emisión del fallo recurrido o no firme:

- El 52% de las sentencias no firmes, que totalizaba un 62% del importe de las sentencias no firmes analizadas (166.703.701 euros), tenían su origen en fallos del año 2013.

- Un 17% de las sentencias no firmes, que suponían el 25% del importe total de estas (67.166.361 euros), provenían del año 2012.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- El 28% de las sentencias no firmes, que representaban el 13% del importe total de estas (34.608.326 euros), resultaban del año 2011 o anteriores.

- No fue posible determinar el ejercicio de origen de dos sentencias no firmes -el 3% restante-, cuyo importe era de 467.908 euros.

- *Tratamiento contable y presupuestario*

De las quince entidades en las que se han identificado condenas pecuniarias por sentencias no firmes, sólo el Ayuntamiento de Los Alcázares (Región de Murcia) había dotado algún tipo de provisión para recoger en su balance y cuenta del resultado económico-patrimonial el efecto de las mimas. Por su parte, el Ayuntamiento de Badalona (Barcelona) registró acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto como consecuencia de condenas pecuniarias no firmes.

De los exámenes realizados resulta, por tanto, que, en general, no se ha efectuado tratamiento contable de los acreedores por sentencias no firmes por las entidades locales analizadas, salvo las excepciones referidas.

El Cabildo Insular de Tenerife era la entidad que tenía un mayor importe por sentencias no firmes a 31 de diciembre de 2013, un 76% del importe total, 205.717.243 euros, correspondientes a 5 sentencias.

De esta cantidad, 200.717.323 euros tenían su origen en dos resoluciones judiciales en contra del mencionado Cabildo Insular de Tenerife. La de mayor cuantía, 137.300.000 euros, traía causa de dos operaciones de crédito concertadas por el Cabildo de Tenerife en 2010. El Ministerio de Hacienda requirió a la Entidad que las dejase sin efecto, por estimar que las había contratado sin su autorización. El Tribunal de instancia, en este caso el Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó las pretensiones del Ministerio. En el momento de realización de los trabajos de fiscalización el Cabildo había amortizado una de las operaciones, estando pendiente otra por importe de 62.000.000 euros. No obstante, el Cabildo había interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo frente a esta sentencia.

Un 24% del importe total de las condenas por sentencias no firmes procedía de un litigio entre el Cabildo Insular de Tenerife y el Gobierno de Canarias en relación con el Bloque de Financiación de las Entidades Locales de Canarias, que el Cabildo distribuye en parte entre los municipios de la Isla de Tenerife y cuyo origen es el Régimen Económico-Fiscal especial de las Islas Canarias. El Tribunal Superior de Justicia de Canarias condenó en 2010 al Cabildo a devolver 63.417.323 euros, habiendo sido el fallo recurrido en casación ante el Tribunal Supremo. Parte de este importe ha venido siendo reembolsado a la Hacienda Autonómica mediante retenciones en transferencias al Cabildo de dicho mecanismo. A 31 de diciembre de 2013, el Cabildo mantenía una deuda pendiente por este litigio de 6.930.006 euros.

Otras dos entidades en las que el importe de las condenas no firmes resultaba significativo (superior al 5% del total analizado) eran los Ayuntamientos de Manresa (Barcelona) y Alcorcón (Comunidad de Madrid), con 6 sentencias analizadas por importe de 16.651.571 euros, y 18 sentencias examinadas por importe de 15.143.379 euros, respectivamente.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

III.1.3.2. Convenios de aplazamiento de pago

Los convenios de colaboración se regulan en el artículo 6 de la Ley 30/1992[25], de 26 de noviembre, del régimen de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, señalando que la Administración General y los Organismos públicos vinculados o dependientes de la misma podrán celebrar convenios de colaboración con los órganos correspondientes de las Administraciones de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias.

También el artículo 88 de esa misma norma se refiere a los convenios indicando que las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, sobre determinadas materias permitidas por la ley, pudiendo tener la consideración de finalizadores del procedimiento.

En el desarrollo de esta fiscalización, como ya se hizo en la "*Fiscalización de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario"* correspondiente a 2012*,* se ha verificado que las entidades locales suscriben con proveedores o con otras Administraciones acuerdos a los que denominan convenios de aplazamiento de pago, cuyo objeto es el aplazamiento y/o fraccionamiento de una deuda preexistente, estableciéndose un calendario de abono y reconociendo la Administración la cantidad total objeto de aplazamiento. El origen de la deuda preexistente puede ser un fallo judicial, un contrato administrativo u otro negocio jurídico.

Los convenios referidos no se ajustan ni a la definición ni a las características del convenio de colaboración recogido en el artículo 6 de la Ley 30/1992, respondiendo, por el contrario su naturaleza a los "*acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado*" que se enuncian en el artículo 88 de la Ley 30/1992.

Las características de los convenios de aplazamiento de pago no se encuentran reguladas de manera específica. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal de Cuentas en su "*Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de establecer un adecuado marco legal para el empleo del convenio de colaboración por las Administraciones Públicas*"[26], aprobada en sesión plenaria de 30 de noviembre de 2010, que, al abordar la necesidad de regular adecuadamente los convenios de colaboración se refirió, a su vez, a los convenios previstos en el artículo 88 de la Ley 30/1992. Además, el Tribunal de Cuentas también se pronunció sobre los convenios de aplazamiento de pago en el "*Informe de fiscalización sobre el Ayuntamiento de Guadalajara, ejercicios 2005 a 2007*[27]" y en la "*Fiscalización de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*", destacando la falta de regulación de este tipo de convenios, así como las implicaciones contables y presupuestarias de su suscripción.

Un total de 49 entidades principales, el 31% de la muestra, comunicaron que mantenían al menos un convenio de aplazamiento de pago con proveedores vigente a 31 de diciembre de 2013. El importe aplazado pendiente de pago de todos los convenios ascendía a 257.172.448 euros.

---

25 La Ley 40/2015, de 1 de octubre, cuya entrada en vigor tendrá lugar en octubre de 2016, en su capítulo VI del Título Preliminar, artículos 47 y siguientes, ha regulado el régimen jurídico de los convenios de colaboración de las Administraciones Públicas. Asimismo, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que también entrará en vigor en octubre de 2016 y derogará la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, incluye en su artículo 86 los límites al contenido del convenio como instrumento finalizador del procedimiento administrativo, en términos similares al artículo 88 de la Ley 30/1992.

26 En la exposición de motivos de la Ley 40/2015, se menciona expresamente que la regulación específica de los convenios de colaboración responde a esta Moción del Tribunal de Cuentas.

27 Aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de 24 de noviembre de 2011.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En el análisis de los convenios de aplazamiento de pago se han procedido a verificar tres aspectos: la cantidad adeudada que fue originalmente aplazada y fraccionada en el momento de suscripción; el importe pendiente de pago a 31 de diciembre de 2013, una vez deducida la cantidad vencida y satisfecha durante el tiempo transcurrido desde su suscripción y esta fecha; y del importe pendiente de abono a 31 de diciembre de 2013, la cantidad que no se encontraba aplicada a presupuesto al cierre de 2013.

Del total de los comunicados por las entidades fiscalizadas, se ha examinado una muestra de 73 convenios, correspondientes a 20 entidades. Estos 73 convenios habían sido instrumentados para aplazar una cantidad total originalmente adeudada de 225.804.329 euros. A 31 de diciembre de 2013, una vez deducida la proporción satisfecha a lo largo de la vigencia de los convenios examinados, el importe pendiente de pago correspondiente a estos convenios era de 140.895.963 euros[28]. De este importe, se ha identificado que 108.935.529 euros estaban pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013. En el Anexo 9 de este Proyecto figuran el importe y el número de convenios analizados en la muestra, por entidad, así como su situación contable y presupuestaria.

El tratamiento presupuestario y contable de las cantidades adeudadas como consecuencia de estos convenios se encuentra condicionado por el objeto y la naturaleza de los gastos que han sido objeto de aplazamiento, por lo que se diferencian los siguientes tipos de convenios:

- Convenios concluidos en ejecución de sentencias judiciales.

- Acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento adoptados por la AEAT y la TGSS, por cantidades originadas por impagos de retenciones tributarias o de la Seguridad Social practicadas, y/o cuotas sociales o deudas tributarias de la entidad.

- Pactos entre la entidad local y proveedores consecuencia del reconocimiento expreso por parte de la entidad local de cantidades a satisfacer cuyo devengo se produjo en ejercicios anteriores, lo que supone un aplazamiento de pago de deuda comercial.

- Modalidades de contrato que incluyen instrumentos de financiación por parte de la empresa adjudicataria.

- Adquisiciones aplazadas de bienes inmuebles.

- Otros convenios.

[28] La muestra de 73 convenios analizados representaba el 57% del total del importe pendiente de abono a 31 de diciembre de 2013.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En el siguiente cuadro se presentan agrupados los importes aplazados y pendientes de pago a 31 de diciembre de 2013 correspondientes a los convenios analizados, atendiendo a la modalidad en la que se han clasificado:

Cuadro 22: Convenios de aplazamiento de pago por naturaleza del negocio jurídico origen del litigio

Tipo de convenio	Entidades con convenios de aplazamiento	Número de convenios	Importe convenios de aplazamiento	Importe pendiente de pago	Importe pendiente de aplicar a presupuesto
Convenios concluidos en ejecución de sentencias judiciales	10	32	51.007.223,02	36.491.895,85	36.491.895,85
Acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento de la AEAT y la TGSS	3	6	34.553.258,37	26.210.828,90	7.971.612,63
Convenios de aplazamiento de pago de deuda comercial	5	16	100.159.528,50	51.590.175,26	51.590.175,26
Contratos administrativos que permiten pago aplazado del precio	2	2	7.235.807,07	1.111.328,52	N/A
Adquisición aplazada de inmuebles	4	8	17.632.032,68	12.609.888,82	N/A
Otros convenios	5	9	15.216.479,61	12.881.845,74	12.881.845,74
Total		**73**	**225.804.329,25**	**140.895.963,09**	**108.935.529,48**

N/A: Este tipo de operaciones se consideran compromisos de ejercicios futuros y no gastos ejecutados sin crédito presupuestario.

Como puede apreciarse en el cuadro, los convenios de aplazamiento de deudas de naturaleza comercial y los suscritos en ejecución de sentencias judiciales eran los que llevaban aparejado el aplazamiento de una cantidad mayor.

A continuación, se efectúan una serie de consideraciones respecto de las modalidades de convenios anteriormente referidas:

- *Convenios concluidos en ejecución de sentencias judiciales*

Mediante estos convenios las entidades locales pactaron las condiciones de ejecución de sentencias en las que los tribunales condenaban a aquellas al pago de una cantidad económica de cuantía significativa. Así, las entidades locales solicitaron, en ocasiones, acogerse a lo previsto en el artículo 106.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que prevé que si la Administración condenada al pago de cantidad estimase que el cumplimiento de la sentencia habría de producir trastorno grave a su Hacienda pueda solicitar un modo de ejecutar la sentencia en la forma que sea menos gravosa.

De los 73 convenios analizados, 32, el 44%, correspondía a la ejecución de sentencias judiciales. Estos convenios habían sido celebrados por 10 entidades. La cantidad total de los convenios originalmente firmados sumaba 51.007.223 euros, de los que estaban pendientes de aplicar a presupuesto un total de 36.491.896 euros a 31 de diciembre de 2013.

En relación con el tratamiento contable y presupuestario de los convenios de aplazamiento y fraccionamiento de obligaciones de pago reconocidas, debe señalarse que los mismos constituyen un instrumento para el diferimiento de los pagos que no genera nuevos recursos a la entidad –como sería el caso de la concertación de una operación de crédito-. Por esta razón se consideran

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

obligaciones pendientes de pago que deben quedar registradas en las cuentas correspondientes previstas para ello en la ICAL.

El convenio de aplazamiento o fraccionamiento tiene por objeto el diferimiento en el pago pero no en el devengo de las obligaciones que ya han resultado exigibles. Así lo indica la IGAE en su consulta 4/1998, que, aun cuando no hace mención expresa a obligaciones derivadas de sentencias judiciales, se refiere al tratamiento de obligaciones reconocidas por las entidades locales y a convenios de aplazamiento de pago y por tanto, es de aplicación a los convenios de ejecución de sentencias judiciales. Este criterio también se ha recogido, aunque referido a convenios de aplazamiento de deudas contractuales, en los Informes del Tribunal de Cuentas de "*Fiscalización sobre el Ayuntamiento de Guadalajara, ejercicios 2005 a 2007*" y de la "*Fiscalización de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*".

Esto supone que el hecho de suscribir un convenio para la ejecución de sentencias judiciales no implica la anulación de las obligaciones reconocidas, tal y como se ha señalado en el apartado en el que se han tratado las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por sentencias firmes.

Como se ha manifestado, la principal fuente de litigios que derivaron en acuerdos de aplazamiento de cantidades surgidas como consecuencia de resoluciones judiciales adversas fueron las expropiaciones forzosas. En concreto, fueron objeto de aplazamiento condenas en esa materia por importe de 34.779.883 euros, de los que 26.815.121 euros permanecían pendientes de pago a 31 de diciembre de 2013. Este último importe resulta de 22 convenios concertados por cinco entidades: los Ayuntamientos de Torrevieja (Alicante), 12.132.462 euros; Paterna (Valencia), 3.782.913 euros; Arrecife (Las Palmas), 7.784.284 euros; Sant Antoni de Portmany (Illes Balears); 1.273.161 euros y Vila-Real (Castellón), 1.842.300 euros.

Las cantidades procedentes de resoluciones judiciales recaídas en diez litigios de otras cinco entidades, posteriormente aplazadas, sumaban 9.676.775 euros pendientes de pago a cierre de 2013, siendo estas entidades los Ayuntamientos de La Nucía (Alicante) 6.937.857 euros; Vélez-Málaga (Málaga), 3.503.665 euros; La Muela (Zaragoza), 985.412 euros; y La Unión (Murcia), 1.525.000 euros; y el Cabildo Insular de Tenerife, 3.275.406 euros.

El importe de estos acuerdos no aplicado a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 resultaba de cinco Ayuntamientos: Arrecife (Las Palmas) y Paterna (Valencia), 7.784.284 y 3.782.913 euros, respectivamente, adeudados en virtud de resoluciones de controversias relacionadas con actuaciones de expropiación forzosa; La Nucía (Alicante), 2.214.912 euros pendientes de aplicar a presupuesto, como consecuencia del aplazamiento de pago de cantidades a las que fue condenado por litigios en relación con contratos de obras y del servicio de limpieza viaria; y los Ayuntamientos de Mairena del Aljarafe (Sevilla) y La Unión (Murcia), mantenían 1.622.733 euros y 1.067.500 euros sin aplicar a presupuesto a 31 de diciembre, a resultas de unos inmuebles cedidos y posteriormente retornados al patrimonio municipal e importes adeudados a un contratista de un contrato de obra, respectivamente.

- *Acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento adoptados por la AEAT y la TGSS, por cantidades originadas por impagos de retenciones tributarias o de la Seguridad Social practicadas, y/o cuotas sociales, o deudas tributarias de la entidad*.

La Seguridad Social y la AEAT respecto de las cantidades aplazadas por retenciones practicadas a los trabajadores y a operaciones de IVA tienen la condición de acreedores por operaciones no presupuestarias. Por el contrario, respecto de las cuotas de la Seguridad Social a aportar por las entidades locales como empleadores tiene el carácter de acreedor presupuestario, debiendo imputarse a presupuesto la cuantía correspondiente a cada periodo de cotización.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

La AEAT y la TGSS habían concedido aplazamientos y fraccionamientos a tres entidades de la muestra, -los Ayuntamientos de Puerto Real (Cádiz), Vilassar de Dalt (Barcelona) y Vélez-Málaga (Málaga)-, por un importe total originalmente cuantificado en 34.553.258 euros. De entre ellas, destaca el Ayuntamiento de Puerto Real, que adeudaba 21.697.419 euros a 31 de diciembre de 2013, en virtud de aplazamientos concedidos por la TGSS, la AEAT y la Agencia Tributaria de la Junta de Andalucía. La mayor parte del importe, 18.029.539 euros, provenía de deudas con la Seguridad Social generadas desde 2003 a 2011. La cantidad relativa a la cuota del Ayuntamiento estaba reconocida como acreedores de ejercicios cerrados. No obstante, permanecían sin aplicar a presupuesto un total de 7.971.613 euros, correspondientes a intereses de demora y recargos devengados como consecuencia de no haber hecho frente a las obligaciones cuando procedía.

- *Pactos entre la entidad local y proveedores resultantes del reconocimiento expreso por parte de la entidad local de cantidades a satisfacer cuyo devengo se produjo en ejercicios anteriores.*

Estas deudas tienen naturaleza de deuda comercial con los proveedores, pues se trata de prestaciones ya recibidas y aceptadas por la entidad cuyo importe es líquido y exigible. El importe total originalmente aplazado o fraccionado por las entidades de la muestra cuyos convenios han sido analizados ascendió a 100.159.529 euros.

Los importes aplazados o fraccionados como consecuencia de estos convenios deben seguir considerándose obligaciones presupuestarias pendientes de pago, de acuerdo con el criterio expuesto en el punto relativo a las sentencias judiciales firmes –III.1.3.1 a)-. En los convenios de aplazamiento concertados en relación con gastos de naturaleza contractual, la conclusión del mismo requiere un acto expreso de conformidad de las cantidades adeudadas y de la prestación ya recibida, debiéndose imputar al presupuesto del ejercicio en el que se produjo la prestación o en el que se dio conformidad o se liquidó el gasto. Como señaló el Tribunal de Cuentas en su "*Informe de fiscalización de gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario"*, esta clase de convenios supone una suerte de aplazamiento de pagos de gastos de naturaleza contractual, práctica no permitida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 87.7 del TRLCSP.

Del importe adeudado por las entidades de la muestra en virtud de convenios de aplazamiento analizados, un total de 51.590.175 euros estaban pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013. Esta cuantía correspondía a 16 convenios de 5 entidades, como se expone a continuación:

El Ayuntamiento de Almería: 32.006.356 euros, procedentes de 7 convenios, el 20% de las obligaciones reconocidas de 2013 de esta entidad; el Ayuntamiento de Marratxí (Palma): dos convenios, por importe de 1.960.331 euros, el 6% de sus obligaciones reconocidas de 2013; el Ayuntamiento de Alboraya (Valencia): dos convenios, por 2.414.292 euros, el 11% de sus obligaciones reconocidas de 2013; el Ayuntamiento de Cartagena (Región de Murcia): dos convenios por importe de 12.428.896 euros, el 7 % de sus obligaciones reconocidas de 2013; y el Ayuntamiento de Galapagar (Comunidad de Madrid): dos convenios, por importe de 2.780.300 euros, el 6% de sus obligaciones reconocidas de 2013.

- *Modalidades de contrato que incluyen instrumentos de financiación por parte de la empresa adjudicataria.*

Los Ayuntamientos de Alboraya (Valencia) y Elda (Alicante) tenían concertados contratos administrativos de concesión de obra pública o colaboración público-privada que llevaban aparejados aplazamientos de pago en la medida en que incorporaban financiación por parte del

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

operador privado, estando esta posibilidad contemplada en la ley, en este caso, el TRLCSP. El importe total de las prestaciones totalizaba 7.235.807 euros, de los que 1.111.329 euros estaban pendientes de financiar por las entidades locales a 31 de diciembre de 2013. En estas modalidades contractuales, de acuerdo con el TRLCSP, el abono de la prestación se produce mediante aplazamientos, pagos de cánones, o derechos sobre la infraestructura.

- *Adquisiciones aplazadas de bienes inmuebles.*

Cuatro entidades de la muestra, -los Ayuntamientos de Barcelona, Elda (Alicante), Mairena del Aljarafe (Sevilla) y el Cabildo Insular de Tenerife-, habían adquirido terrenos e inmuebles cuyo valor pendientes de imputar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 ascendía a 12.609.889 euros. Este tipo de operaciones no tienen la consideración de gastos ejecutados sin crédito presupuestario, sino de compromisos de gastos de ejercicios futuros. La Ley 33/2003 de 23 de noviembre, de patrimonio de las Administraciones Públicas, permite el aplazamiento de pagos en la compra de bienes inmuebles siempre y cuando los pagos se aplacen por un periodo igual o inferior a 4 años y dentro de las limitaciones de la cuantía de los compromisos de ejercicios futuros.

- *Otros convenios y acuerdos*

Un total de cinco entidades (el Cabildo Insular de Tenerife, y los Ayuntamientos de Puerto Real, Alboraya, Barcelona y Almería) mantenían convenios vigentes cuya naturaleza no se ha podido encuadrar en ninguna de las categorías anteriores, por importe de 15.216.480 euros, de los quedaban pendientes de aplicar a presupuesto 12.881.846 euros a 31 de diciembre de 2013.

De entre ellos, superan un importe de un millón de euros: un convenio del Ayuntamiento de Puerto Real (Cádiz), que contenía deudas aplazadas de origen diverso con la Junta de Andalucía, cuyo importe pendiente a cierre de 2013 era de 1.526.399 euros, el 4% de sus obligaciones reconocidas de 2013; y un convenio suscrito por el Cabildo Insular de Tenerife que, a finales de 2013, en virtud de las estipulaciones del contrato patrimonial firmado, acordó compensar al arrendatario, en su condición de arrendador de un inmueble, el coste de remodelación de las obras de un local, por importe de 1.530.755 euros, en varios plazos, habiendo firmado a su vez otro acuerdo de aplazamiento de deudas pendientes por aportaciones al Consorcio de Extinción de Incendios, por importe de 2.215.595 euros; y por último, un acuerdo de compensación de deudas recíprocas entre el Ayuntamiento de Almería y la Diputación de la provincia, con un saldo neto de 1.543.643 euros, cuyo importe inicial era de 3.503.478 euros.

III.2. ASPECTOS DE LA GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS QUE PUEDEN INCREMENTAR EL RIESGO DE EJECUCIÓN DE GASTOS SIN CRÉDITO PRESUPUESTARIO

La existencia de procedimientos de cierre contable del ejercicio y de sistemas de registro y admisión adecuados de las facturas expedidas a la entidad local son condiciones relevantes para evitar la ejecución de gastos sin consignación presupuestaria y promover un control más efectivo de los mismos. En los distintos puntos de este subapartado se analizarán diversas circunstancias que han originado y razones que han dado lugar a la no contabilización de gastos realizados o a la no aplicación a presupuesto de gastos ejecutados.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

III.2.1. Procedimientos de cierre contable del ejercicio

La regulación de las operaciones a realizar a cierre de ejercicio constituye uno de los requisitos esenciales para asegurar una adecuada aplicación del principio de presupuesto anual y del principio de devengo en el registro contable de las operaciones. Este tipo de normas fijan las fechas límite para realizar los trámites para imputar gastos al presupuesto del ejercicio corriente, estableciendo las condiciones adecuadas para que un gasto ejecutado en el ejercicio se aplique al referido presupuesto. De esta manera, el órgano gestor del gasto conoce cuál es la fecha límite para iniciar los procedimientos de gastos y para su tramitación, de modo que sea imputable al presupuesto del ejercicio correspondiente. No se podrán realizar gastos del ejercicio transcurrida la fecha fijada en la disposición. Estas normas regulan el procedimiento a seguir con aquellas facturas expedidas en diciembre del ejercicio precedente pero con entrada en los registros en enero del año siguiente, respetando el principio de devengo y la anualidad presupuestaria.

Para poder instrumentar adecuadamente estas operaciones de cierre contable, las Administraciones Públicas dictan normas, en ejercicio de su autonomía, que tienen como fin principal determinar los plazos para la tramitación de modificaciones presupuestarias, para el envío de expedientes de gasto a fiscalizar y documentos contables, contabilización de operaciones, ordenación de pagos y realización de los mismos, así como concretar las distintas operaciones reguladas en el TRLRHL.

Las normas de cierre dotan de mayor seguridad, coherencia, homogeneidad y fiabilidad a los criterios utilizados en el cierre contable del ejercicio. Todas las entidades locales deberían tener aprobado este tipo de procedimientos ya que, como se ha señalado, constituye una herramienta de control para evitar gastos ejecutados en el ejercicio sin imputar al presupuesto del ejercicio. En este sentido en el desarrollo del principio de transparencia, la LOEPSF, en su artículo 6, exige a todas las Administraciones Públicas que garanticen la coherencia de las normas y procedimientos contables.

En el curso de esta fiscalización se ha comprobado si las entidades locales disponen de este tipo de normas y si su contenido cumple con la finalidad antes señalada. Para ello, se han analizado las fechas de referencia para el cierre de compromisos de gastos, reconocimientos de obligaciones, justificación de anticipos de caja fija, aplicación de operaciones con cargo al presupuesto y cierre de la contabilidad del ejercicio 2013.

De las 159 entidades principales fiscalizadas, un total de 112, el 70%, carecía de normas de cierre contable; 45 entidades, el 28%, tenían aprobadas normas de esta naturaleza[29]. La situación por tipos de entidad y tramos de población era la siguiente:

[29] Dos entidades no contestaron a esta cuestión.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 23: Disponibilidad de instrucción de cierre contable del ejercicio

Tipo de Entidad	Nº Entidades Muestra	Con Instrucción de cierre	%	Sin instrucción de cierre	Sin datos
Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares	4	1	25,00	3	0
Ayuntamientos:					
Más de 300.000 h.	13	10	76,92	3	0
Entre 100.001 y 300.000 h	20	14	70,00	6	0
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	10	37,04	17	0
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	6	17,14	27	2
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	4	6,67	56	0
Total	**159**	**45**	**28,30**	**112**	**2**

Los datos de los ayuntamientos muestran que cuanto menor es la población de la entidad, mayor es el número de entidades que carecen de este tipo de norma. Un 25% de las diputaciones, cabildos y consejos insulares disponían de norma de cierre. Dicho porcentaje es inferior al de los Ayuntamientos de entre 50.001 y 100.000 habitantes y superior al de los Ayuntamientos de entre 20.001 y 50.000 habitantes.

La relación de entidades que no tenían normas de cierre contable se detallan en el Anexo 11. Entre ellas, se encontraban las Diputaciones Provinciales de Ourense y Cádiz y el Cabildo Insular de la Isla de El Hierro (Santa Cruz de Tenerife) y los siguientes Ayuntamientos con población superior a 100.000 habitantes: Palma, Valladolid, Sevilla, Granada, Fuenlabrada (Comunidad de Madrid), Torrevieja (Alicante), Almería, Alcorcón (Comunidad de Madrid) y Lleida.

En relación con el contenido de estas normas y las actuaciones de cierre contable del ejercicio 2013 realizadas por las entidades locales, se han analizado las fechas de referencia de las operaciones con dos objetivos:

- Verificar si existen entidades que cierran la tramitación presupuestaria de los gastos imputables al presupuesto del ejercicio 2013 antes del 1 de diciembre de 2013, fecha que se ha considerado de referencia para determinar las entidades que han adelantado de manera relevante la fecha en la que se cierra el plazo de tramitación de gastos.

- Comprobar si las entidades cerraron la contabilidad del ejercicio con posterioridad al 15 de enero de 2014, fecha que se ha estimado de referencia, concediendo un margen, para valorar la infracción del mandato de la ICAL, que determina que el cierre de la contabilidad se debe realizar el último día del año.

a) Cierre de la tramitación presupuestaria de los gastos imputables al presupuesto del ejercicio 2013 antes del 1 de diciembre de 2013.

Las diferentes situaciones que se han observado en el análisis de las entidades de la muestra han sido las siguientes:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Cierre de compromisos de gastos con anterioridad al 1 de diciembre de 2013: dieciocho entidades, que representaban el 11% del total sobre el que se dispone de información, cerraron los compromisos de gasto con fecha anterior al 1 de diciembre de 2013. No obstante, 10 de ellas establecieron excepciones específicas para admitir gastos de emergencia social; dos entidades, para gastos autorizados expresamente por el Alcalde y/o el Concejal de Hacienda; cinco entidades, para devoluciones de ingresos indebidos; y una entidad, para nóminas.

  Los casos más destacables fueron los Ayuntamientos de Manresa (Barcelona), Granada y Santa Cruz de Tenerife, así como el Cabildo Insular de Tenerife, que establecieron como fecha para el cierre de los compromisos de gastos el 4, el 31, el 25 y el 18 de octubre, respectivamente. Salvo el Ayuntamiento de Granada, todas estas entidades disponían de instrucción de cierre y establecieron algún tipo de excepción concreta para admitir compromisos de gastos en los meses de noviembre y diciembre. En particular, el Cabildo Insular de Tenerife admitió a trámite las nóminas de noviembre y diciembre, así como otros gastos derivados de acuerdos plenarios, gastos financieros y amortizaciones, becas y subvenciones, así como de la ejecución de acuerdos de Pleno y de sentencias judiciales.

- Cierre del reconocimiento de obligaciones con anterioridad al 13 de diciembre de 2013: seis entidades, los Ayuntamientos de Galapagar (Comunidad de Madrid), Gandía (Valencia), Hellín (Albacete), Torrejón de Ardoz (Comunidad de Madrid) y Zaragoza, así como el Cabildo Insular de Tenerife no admitieron documentos para reconocimiento de obligación con fecha posterior al 13 de diciembre de 2013. Los Ayuntamientos de Hellín y Galapagar no admitieron excepción alguna a esta limitación. Por el contrario, aparte de las ya referidas excepciones del Cabildo de Tenerife, el resto de entidades excepcionaron gastos expresamente autorizados por el Alcalde y/o Concejal de Hacienda (Gandía y Zaragoza), devoluciones de ingresos indebidos (Torrejón de Ardoz) y otros gastos de emergencia social así como la ejecución de mandamientos judiciales (Zaragoza).

- Cierre de la tramitación de anticipos de caja fija con anterioridad al 1 diciembre de 2013: cinco entidades no permitieron la presentación de la justificación de los anticipos de caja fija con cargo al ejercicio 2013 más allá del 1 de diciembre de 2013. Estas entidades fueron los Ayuntamientos de Burgos, Moià (Barcelona), San Vicente del Raspeig (Alicante) y Torrejón de Ardoz, y el Cabildo Insular de Tenerife. De entre estas entidades, dos de ellas carecían de instrucción reguladora del cierre contable: Moià y San Vicente del Raspeig .

Todas las entidades locales que establecieron fechas de reconocimiento de obligaciones con anterioridad al 13 de diciembre de 2013 tenían registradas facturas entre esta fecha y el 31 de diciembre pendientes de imputar a presupuesto.

La no aplicación al presupuesto del ejercicio de gastos generados en el mes de diciembre o en meses anteriores altera los resultados presupuestarios, transfiriéndolos al ejercicio siguiente, ya que las obligaciones que surgen en esos meses no se imputan al presupuesto del ejercicio, no ajustándose al principio de anualidad presupuestaria establecido en el artículo 176 del TRLRHL.

b) Cierre de la contabilidad del ejercicio con posterioridad al 15 de enero de 2014.

La Regla 77 de la ICAL establece que el último día del ejercicio, y con posterioridad a cualquier otro apunte, se procederá al cierre del mismo. El cierre contable del ejercicio implica dos efectos: por una parte, la realización de los asientos de cierre de balance, regularización, etc., necesarios para formar las cuentas anuales que componen las cuentas generales de las entidades locales y, por otra, la imposibilidad de que se apliquen nuevos gastos al ejercicio que se cierra.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Un total de 107 entidades, el 67% del total de la muestra, procedieron a efectuar el cierre contable de 2013 en fecha posterior al 15 de enero de 2014. De estas entidades, 72, un 67%, carecían de instrucción de cierre de ejercicio.

En el siguiente cuadro, se presentan los datos por tramos de población, reflejando que principalmente las entidades de dimensión intermedia (Ayuntamientos de 50.001 a 100.000 habitantes) y también las de más de 300.000 habitantes realizaron, de forma mayoritaria, un cierre de contabilidad muy retrasado en 2013. Además, existía una proporción elevada de entidades que cerraron la contabilidad de 2013 en fecha posterior al 15 de enero de 2014 y carecían de instrucción reguladora del cierre contable:

Cuadro 24: Entidades que efectuaron el cierre del ejercicio 2013 con posterioridad al 15 de enero de 2014

Tipo de entidad	Nº Entidades muestra	Entidades que cierran 2013 en fecha posterior al 15/01/2014	Sin instrucción de cierre contable	%
Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares	4	2	1	50,00
Ayuntamientos:				
Más de 300.000 h.	13	10	3	76,92
Entre 100.001 y 300.000 h	20	13	3	65,00
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	21	13	77,78
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	21	15	60,00
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	40	37	66,67
Total	**159**	**107**	**72**	**67,30**

Especialmente destacables resultan las 49 entidades que cerraron su contabilidad de 2013 con fecha posterior al 1 de marzo, entre ellas los Ayuntamientos de Teruel y de Rincón de la Victoria (Málaga), que cerraron la contabilidad del año 2013 el 1 de octubre de 2014. En el siguiente cuadro se muestran las entidades de más de 50.000 habitantes que cerraron su contabilidad entre marzo y julio de 2014:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 25: Entidades de más de 50.000 habitantes que cerraron su contabilidad entre marzo y julio de 2014

Nombre entidad	Provincia	Comunidad Autónoma	Población	Instrucción de cierre	Fecha de cierre de la contabilidad
Barcelona	Barcelona	Cataluña	1.611.822	SI	24/04/2014
Murcia	Murcia	Región de Murcia	438.246	SI	31/05/2014
Palma	Illes Balears	Illes Balears	398.162	NO	31/03/2014
Bilbao	Vizcaya	País Vasco	349.356	SI	25/03/2014
Valladolid	Valladolid	Castilla y León	309.714	NO	20/05/2014
A Coruña	A Coruña	Galicia	245.923	SI	15/05/2014
Granada	Granada	Andalucía	237.818	NO	31/03/2014
Santa Cruz de Tenerife	Santa Cruz de Tenerife	Canarias	206.593	SI	13/05/2014
Móstoles	Madrid	Comunidad de Madrid	206.451	SI	30/03/2014
San Cristóbal de La Laguna	Santa Cruz de Tenerife	Canarias	151.718	SI	15/03/2014
Santa Coloma de Gramenet	Barcelona	Cataluña	120.029	SI	21/05/2014
San Fernando	Cádiz	Andalucía	96.361	NO	03/03/2014
Gandía	Valencia	Comunitat Valenciana	78.543	SI	04/03/2014
Vélez-Málaga	Málaga	Andalucía	76.911	NO	23/05/2014
Benalmádena	Málaga	Andalucía	69.002	NO	21/03/2014
La Línea de la Concepción	Cádiz	Andalucía	62.697	NO	12/05/2014
Cuenca	Cuenca	Castilla-La Mancha	56.107	SI	31/03/2014
Arganda del Rey	Madrid	Comunidad de Madrid	55.981	NO	01/03/2014
San Vicente del Raspeig/Sant Vicent del Raspeig	Alicante	Comunitat Valenciana	55.781	NO	21/03/2014
Arrecife	Las Palmas	Canarias	55.673	NO	31/03/2014

Las entidades que cerraron su contabilidad de 2013 a partir del mes de abril de 2014 lo han efectuado con posterioridad al plazo establecido por la normativa para la aprobación de la liquidación del presupuesto, 31 de marzo de 2014, lo que supone una práctica contable inadecuada.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Las incidencias observadas relacionadas con el cierre contable del ejercicio han sido las siguientes:

- El 8% de las entidades de la muestra, doce entidades, aprobaron compromisos de gasto del presupuesto del ejercicio 2013 en el año 2014 y el 22% de las entidades de la muestra, 35, reconocieron obligaciones con cargo al presupuesto de 2013 en el año 2014.

  En particular los ayuntamientos de Laviana (Principado de Asturias), Archena (Sevilla), Mairena del Alcor (Sevilla), Arganda del Rey (Comunidad de Madrid), Villarobledo (Albacete), Alovera (Guadalajara) y Alboraya (Valencia) aprobaron reconocimientos de obligaciones con cargo al presupuesto de 2013, en los meses de marzo, abril (Alovera) y mayo (Alboraya) de 2014. Este hecho supone imputar obligaciones al presupuesto del ejercicio 2013 en una fecha en la que ya debieron haber tenido aprobada la liquidación de presupuesto de ese ejercicio.

- El 6% de las entidades de la muestra, diez, aprobaron las cuentas justificativas de anticipos de caja fija correspondientes a gastos ejecutados en 2013 e imputados al presupuesto de este ejercicio, en el año 2014, contrariamente a lo que dispone la regla 36 de la ICAL.

- El 74% de la muestra, 117 entidades, fijaron como fecha límite para introducir obligaciones con cargo al ejercicio 2013, una fecha del año 2014 posterior al 15 de enero, y 64 de ellas, el 40%, registraron operaciones del ejercicio 2013 con fecha posterior al 1 de febrero de 2014, de los cuales 49, el 77%, carecían de instrucción reguladora del cierre contable del ejercicio.

Este tipo de irregularidades comprometen la formación y remisión de las cuentas anuales en plazo al Tribunal de Cuentas y la adecuada comunicación de información al MINHAP, dando lugar a la incorporación de operaciones en un momento temporal en el que la liquidación presupuestaria debería estar aprobada por el alcalde/presidente de la entidad local.

Por otra parte, estas prácticas conllevan un riesgo de que no exista un corte entre los gastos que se aplicaron al presupuesto del ejercicio 2013 y los gastos que se imputaron en 2014, quedando al arbitrio del gestor. Así, gastos del primer trimestre de 2014, pueden aplicarse teóricamente al presupuesto de 2013 y, del mismo modo, gastos de 2013 pueden aplicarse al ejercicio 2014.

c) Coherencia entre las fechas aplicadas y las instrucciones de cierre.

También ha sido objeto de análisis la coherencia entre las fechas establecidas en las instrucciones de cierre de las entidades y las fechas realmente aplicadas.

Con carácter general, las entidades ajustaron su gestión a los plazos fijados en sus instrucciones, con variaciones de escasos días, excepto tres entidades: el Ayuntamiento de Alboraya, que permitió el reconocimiento de obligaciones con cargo al presupuesto de 2013 hasta el 14 de mayo de 2014. no obstante haber establecido en su instrucción como fecha límite el 31 de diciembre de 2013; el Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife, que retrasó hasta el 17 de enero de 2014 el periodo para reconocer obligaciones del presupuesto de 2013 pese a que su instrucción determinaba que se efectuase el 31 de diciembre de 2013; y el Ayuntamiento de Burgos, que adelantó 20 días el cierre de las obligaciones del ejercicio 2013, estando previsto para ello el 31 de diciembre y, finalmente, realizado el 10 de diciembre de 2013.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

III.2.2. Admisión de facturas

III.2.2.1. Registro de facturas

La Unión Europea ha venido prestando una atención creciente a los problemas de los plazos de pago excesivamente amplios y de la morosidad en el pago de deudas contractuales, especialmente en el caso de las Administraciones Públicas. Para ello se aprobó una Directiva en el año 2000[30], que fue transpuesta mediante la Ley 3/2004, de lucha contra la morosidad.

El artículo quinto de la Ley 15/2010, de 5 de julio, modificó la referida norma y estableció que "*cada Entidad local dispondría de un registro de todas las facturas y demás documentos emitidos por los contratistas a efectos de justificar las prestaciones realizadas por los mismos, cuya gestión corresponderá a la Intervención u órgano de la Entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad*."

Esta disposición fue derogada por la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de la factura electrónica, que incorporaba como novedad el impulso de este tipo de factura así como la obligación de crear un Punto de Entrada de Facturas Electrónicas y un registro contable de facturas en las Administraciones Públicas. Estas medidas se ponen en marcha con el objetivo de que un control informatizado y sistemático favorezca un seguimiento riguroso de la morosidad.

La implantación de un "*Punto General de Entrada*" permite el envío de facturas electrónicas en el formato que se determine, pudiendo el proveedor consultar el estado de la tramitación de la factura.

Si bien la disposición final 8.a) de la Ley 25/2013 determina que la obligación de utilizar la factura electrónica entraba en vigor el 15 de enero de 2015, existía el deber de disponer en enero de 2014 de un punto de entrada de facturas para cada Administración Pública (Administración General del Estado, comunidad autónoma o entidad local). De acuerdo con la Disposición Adicional Quinta de dicha Ley, las entidades locales debían motivar en términos de mayor eficiencia la no adhesión al punto de entrada de la Administración del Estado.

En relación con estas cuestiones se ha analizado en esta fiscalización la existencia de este registro, si el mismo está soportado por un sistema automatizado o informático, la interconexión de este sistema con la contabilidad, los campos que incorpora y si se han producido entradas de facturas al margen del registro, exponiéndose a continuación los resultados.

Implantación de un registro de facturas:

Como se ha indicado, la implantación de un registro de facturas es una exigencia prevista en la Ley 15/2010, que permite a la Intervención local disponer de un control centralizado de los gastos de naturaleza comercial que se van realizando por la entidad local. La ausencia de estos registros incrementa el riesgo de morosidad por parte de la entidad y de generar gasto oculto.

De las 158 entidades de las que se recibió información al respecto, únicamente Valverde de la Virgen (León), no había implantado un registro de facturas a la fecha de cierre de los trabajos de campo, lo que no se ajusta a lo previsto en el artículo 5 de la Ley 15/2010.

[30] Directiva 2000/35/CE

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Conexión entre el registro de facturas y el sistema de contabilidad:

Cinco entidades de la muestra mantenían el registro de facturas sin interconexión con la aplicación de contabilidad: los Ayuntamientos de Sanxenxo (Pontevedra), Vilaboa (Pontevedra), Xinzo de Limia (Ourense), Arrecife (Las Palmas) y Albox (Almería). Esta deficiencia dificulta el control y la coordinación entre la gestión de los gastos y la contabilidad.

Creación o adhesión al Punto General de Entrada de facturas y fecha prevista de puesta en marcha (límite 15 de enero de 2015):

Un total de 73 entidades, el 46% de las entidades de la muestra, había acordado adherirse al punto de entrada de la Administración General del Estado. Por otra parte, 34 entidades, el 21%, tenían previsto o habían acordado adherirse al punto de entrada puesto en marcha por su comunidad autónoma o diputación provincial. Por su parte, 39 entidades, el 25%, tenían previsto o habían puesto en marcha, un punto de entrada propio. Un total de 13 entidades, el 8%, no facilitó información sobre este extremo.

En el siguiente cuadro se refleja esta situación a diciembre de 2014:

Cuadro 26: Creación del punto de entrada de facturas por tipo de entidad y tramo de población

Tramo de población	Nº Entidades muestra	Entidades Punto Entrada AGE	Entidades Punto Entrada CC.AA o Diputación	Entidades registro propio	Sin datos
Diputaciones, Cabildos y Consejos	4	3	0	1	0
Ayuntamientos:					
Más de 300.000 h.	13	7	2	4	0
Entre 100.001 y 300.000 h	20	8	3	8	1
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	11	3	10	3
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	19	4	9	3
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	25	22	7	6
Total	**159**	**73**	**34**	**39**	**13**

El porcentaje de adhesión de los ayuntamientos de la muestra al punto estatal se encuentra en todos los tramos de población entre un mínimo del 40% y un máximo del 55% de las entidades.

Con la excepción de algunas, que ya tenían en funcionamiento un punto de entrada único en el momento de entrada en vigor de la Ley, no se remitió por las entidades un informe en el que se motivara adecuadamente la mayor eficiencia de la creación de un punto de entrada de facturas propio, tal y como se exigía en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 25/2013, en relación con el artículo 7 de la LOEPSF, limitándose a transmitir el contenido del acuerdo o resolución adoptado.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En el siguiente cuadro se presenta la información por Comunidades Autónomas:

Cuadro 27: Creación del punto de entrada de facturas por tipo Comunidad Autónoma

Comunidad Autónoma	Nº Entidades muestra	Entidades Punto Entrada AGE	Porcentaje adhesión punto estatal	Entidades Punto Entrada CC.AA o Diputación	Entidades registro propio	Sin datos
Andalucía	29	11	37,93	7	9	2
Aragón	5	2	40,00	1	2	0
Canarias	12	7	58,33	1	4	0
Cantabria	1	1	100,00	0	0	0
Castilla y León	7	5	71,43	1	0	1
Castilla-La Mancha	10	6	60,00	1	1	2
Cataluña	20	4	20,00	12	3	1
Comunitat Valenciana	18	6	33,33	6	5	1
Extremadura	4	0	0,00	2	2	0
Galicia	10	4	40,00	2	2	2
Illes Balears	9	7	77,78	1	1	0
La Rioja	1	0	0,00	0	1	0
Comunidad de Madrid	15	8	53,33	0	5	2
País Vasco	1	0	0,00	0	1	0
Ppdo. de Asturias	8	6	75,00	0	1	1
Región de Murcia	9	6	66,67	0	2	1
Total	**159**	**73**	**45,91**	**34**	**39**	**13**

Desde un punto de vista territorial, las decisiones no fueron homogéneas aunque, con carácter general, las entidades se adhirieron al punto único estatal, con la excepción de las entidades de tres comunidades autónomas; en una de ellas, la Comunitat Valenciana, el número de entidades adheridas a uno o a otro fue el mismo; en otras dos Comunidades, Cataluña y Extremadura, el porcentaje de adhesión al registro autonómico fue mayor que al estatal.

Características de los registros de facturas e información objeto de registro:

El registro de facturas debe recoger una información mínima sobre los datos contenidos en cada una de aquellas. Esta información, de acuerdo con el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento en el que se regulan las obligaciones de facturación y la Orden HAP/492/2014 de 27 de marzo, por la que se regulan los requisitos funcionales y técnicos del registro contable de facturas, ha de ser la siguiente: fecha de

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

expedición, número de factura otorgada por el proveedor, número de registro asignado por la entidad, importe, importe IVA, NIF del proveedor, nombre o razón social del proveedor y concepto.

Las deficiencias observadas relacionadas con el contenido que se registra de cada factura han sido las siguientes:

- Registro de facturas que no incorporaron información acerca del importe total de la factura que tiene entrada: esta deficiencia se produjo en el 10% de las entidades fiscalizadas (16 entidades).

- Registros de facturas que no incorporaban el número de registro que asigna el Registro General de Entrada, impidiendo efectuar un seguimiento del curso de la factura dentro de la entidad: esta deficiencia se produjo en cinco entidades, el 3% de la muestra.

- Registros de facturas que no incorporaban un campo para recoger el IVA de cada una de las facturas que tiene entrada en la entidad: deficiencia en un total de 42 entidades, el 26% de las entidades de la muestra.

- Registros de facturas que carecían de información relativa al NIF del proveedor y al importe de IVA o al nombre del proveedor: deficiencia que concurren en dos entidades, el 1% de la muestra.

- Registros de facturas que no permitían incluir información sobre el concepto de la factura: esta deficiencia tiene lugar en cinco entidades, el 3% de la muestra.

Entrada de facturas o gastos por conducto ajeno al registro de factura:

Las facturas y justificantes expedidos en ejecución de contratos administrativos o privados se deben canalizar a través del registro de facturas, de acuerdo con el artículo quinto de la Ley 15/2010 que señala que cualquier factura o documento justificativo emitido por los contratistas a cargo de la Entidad local deberá ser objeto de anotación en el registro indicado en el apartado anterior con carácter previo a su remisión al órgano responsable de la obligación económica.

De acuerdo con la información facilitada por las entidades locales, se ha verificado que un total de 18 entidades de la muestra, el 11%, admitieron facturas u otros justificantes de gasto al margen del registro de facturas y, en algunos casos, por vías ajenas al registro administrativo de la entidad, como entregas en mano a miembros de la corporación o a los responsables de los órganos gestores, o envío a los responsables de los órganos gestores o unidades técnicas al margen del sistema ordinario de recepción de documentación.

Las principales incidencias observadas en este punto son las siguientes:

- Omisión frecuente del uso del registro de facturas en la gestión y recepción de las facturas durante el ejercicio 2013 en el Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas de Gran Canaria), donde el 52% del total de facturas recibidas tuvieron entrada por conducto ajeno al registro. Esta Entidad ha manifestado que, a partir del inicio del ejercicio 2014, se elaboró una instrucción interna con el objetivo de corregir la situación referida.
- Entregas en mano a miembros de la corporación, unidades administrativas y otros empleados de la entidad, en los Ayuntamientos de Algete (Comunidad de Madrid), Eivissa (Baleares), San Fernando (Cádiz), Logroño, Murcia -solo certificaciones de obra- y en la Diputación Provincial de Cádiz.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Gastos al margen del procedimiento ordinario, como tramitación de facturas de energía eléctrica u otras recibidas por conducto ajeno al registro de facturas, descargadas de internet e incluso abonadas mediante domiciliación bancaria. Estas incidencias han tenido lugar en los Ayuntamiento de Alboraya (Valencia), en el que las facturas de suministro energético se descargaban de internet y se redirigían al curso ordinario de las facturas, y en el Ayuntamiento de Alovera (Guadalajara), así como en el Cabildo Insular de El Hierro (Santa Cruz de Tenerife) -solo suministro de energía eléctrica-, donde los recibos domiciliados no se anotaban en el registro de facturas.

- Recepción de facturas por correo ordinario directamente en las unidades administrativas en los Ayuntamientos de Móstoles (Comunidad de Madrid), Gijón (Principado de Asturias) y Cuenca.

En siete de las dieciocho entidades de la muestra, si bien se tenía constancia de la recepción de facturas al margen del registro, no pudo cuantificarse su importe al no disponer de datos para identificarlos entre el conjunto de facturas y justificantes recibidos durante el ejercicio 2013.

En las once entidades restantes se recibieron, al menos, 7.603 facturas por un importe total de 38.784.800 euros al margen del registro de facturas.

En el siguiente cuadro se muestran las tres entidades en las que esta incidencia resultó más significativa:

Cuadro 28: Entidades que han recibido facturas al margen del registro. Importe significativos

Entidad	CC.AA	Población	Nº de facturas con entrada al margen del registro	Importe
San Bartolomé de Tirajana	Canarias	56.698	3.122	26.129.014,53
Gijón	Principado de Asturias	275.274	1.706	8.792.439,55
Cabildo Insular de El Hierro	Canarias	-	941	2.012.566,08

En el siguiente cuadro se muestran las otras cuatro entidades en las que tuvo lugar esta incidencia durante el ejercicio:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 29: Entidades que han recibido facturas al margen del registro, resto de entidades

Entidad	CC.AA	Población	Nº de facturas con entrada por fuera del registro	Importe
Alovera	Castilla-La Mancha	12.196	512	504.288,53
Valverde de la Virgen	Castilla y León	7.165	326	446.231,54
Tarazona	Aragón	10.863	8	287.760,77
Cartagena	Región de Murcia	217.641	67	167.954,47

La mera entrada de facturas por conductos ajenos al registro supone una debilidad de control y un riesgo evidente de realizar gastos al margen del procedimiento legal, sin crédito presupuestario o incluso ocultos.

III.2.2.2. Facturas negativas/rectificativas

Las Instrucciones de Contabilidad de la Administración Local y los Planes Generales de Contabilidad Local se enmarcan en un entorno conceptual presidido por una serie de principios. En relación con la gestión de gastos destacan los principios de devengo, de no compensación, de imputación de la transacción y de registro, entre otros.

Además, la gestión presupuestaria de la Administración se fundamenta en el principio de "servicio hecho" de tal suerte que, salvo con las excepciones legalmente reconocidas, solo se podrán reconocer obligaciones previa acreditación de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto.

De acuerdo con la normativa de aplicación, en este caso el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, el medio para acreditar la entrega de bienes y prestación de servicios por empresarios y profesionales es la factura.

En el ámbito de las relaciones con las Administraciones Públicas, la Ley 25/2013, de la factura electrónica, y anteriormente, la Ley 15/2010 determina que la entrega de bienes o prestación de servicios a la Administración Pública se documenta mediante la expedición de factura.

Por su parte, el TRLCSP, en sus artículos 216 y 222, condiciona el pago del precio al contratista a la aceptación de la prestación correspondiente, ya tomen la forma de facturas, certificaciones de obra o liquidaciones.

Sin embargo, en la práctica se dan circunstancias que no concuerdan con los principios que se acaban de exponer. Así, una modalidad de incidencia que se ha identificado recurrentemente es la recepción de facturas rectificativas o facturas-abono, estando las primeras expresamente reguladas en el artículo 15 del mencionado Real Decreto 1619/2012. Este tipo de facturas se producen cuando el proveedor, a iniciativa propia o a instancia de la Administración, rectifica los conceptos o cuantías originalmente facturadas a aquella corrigiendo facturas previamente rechazadas por los servicios correspondientes, o incluso enmendando facturas que ya fueron abonadas.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

La probabilidad de que se generen este tipo de facturas en prestación de servicios con liquidaciones periódicas (mensuales, trimestrales) es más elevada ya que, en ocasiones, se producen revisiones a posteriori efectuadas por la unidades técnicas, incidencias que revelan deficiencias en la prestación originariamente facturada, o porque las facturaciones mensuales obedecen a anticipos a cuenta a liquidar a la finalización de la prestación.

A estos efectos, es necesario aclarar que en el caso de que una prestación facturada no sea aceptada por los servicios correspondientes de una entidad local por no haberse ejecutado por la empresa o profesional a satisfacción, no existiendo conformidad de la Administración, tal y como prescribe el artículo 222 del TRLCSP, no debe reconocerse la obligación, aunque la factura conste en el registro de facturas y, en su caso, en la contabilidad financiera, en aplicación del principio de devengo (al tratarse de una prestación realizada, aunque exista desacuerdo sobre el servicio prestado).

Otra modalidad de incidencia es la de las facturas que previamente dieron lugar al reconocimiento de obligaciones, y que en un momento posterior deben ser rectificadas o anuladas en la medida en que las cantidades o servicios facturados deben ser modificados a la baja.

Otra situación que merece considerarse se refiere a gastos y facturas en las que se produjo el reconocimiento de obligaciones y el abono de las mismas, y que posteriormente son objeto de rectificación o expedición de “facturas-abono” -facturas de signo negativo que implican salida de recursos que deben reintegrarse o compensarse en pagos posteriores-.

En relación con estas dos últimas situaciones expuestas, debe señalarse que las facturas que dieran lugar al reintegro de fondos deben tratarse contablemente de igual manera que cualquier otro reintegro, atendiendo a si lo es del ejercicio en curso o de uno anterior. En el caso de que se produzcan compensaciones de cobros y pagos sin entradas o salidas de efectivo se debe utilizar la cuenta de “*formalización*”, destinada a registrar pagos e ingresos sin salida real de fondos.

En los trabajos de fiscalización se ha verificado que mayoritariamente no existen manuales o instrucciones que definan un tratamiento contable y presupuestario homogéneo por parte de las entidades locales fiscalizadas en relación con este tipo de operaciones.

De hecho, de las 159 entidades fiscalizadas, solo 30, el 19%, manifestaron disponer de un manual de procedimiento en el que se regulase la tramitación y tratamiento contable y presupuestario de las facturas rectificativas o facturas-abono, como resulta del cuadro siguiente:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 30: Existencia de guías o manuales sobre gestión de facturas-abono

Tipo de Entidad	Nº Entidades muestra (A)	Disponen de manual o procedimiento escrito (B)	No disponen de manual o procedimiento escrito (C)	Sin datos	% (B/A)
Diputaciones, Cabildos y Consejos	4	0	4	0	0,00
Ayuntamientos:					
Más de 300.000 h.	13	6	7	0	46,15
Entre 100.001 y 300.000 h	20	8	12	0	40,00
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	8	19	0	29,63
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	4	30	1	11,43
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	4	56	0	6,67
Total	**159**	**30**	**128**	**1**	**18,87**

Entre las entidades con más de 100.000 habitantes, supera el 40% el porcentaje de las que disponen de un manual o guía para el tratamiento de facturas negativas o abono.

Además, del total de 30 entidades que afirmaron disponer de una guía o manual para el tratamiento de este tipo de facturas rectificativas, solo quince, el 9% de las entidades de la muestra, contaban realmente con un documento que determinase los criterios para el registro contable y aplicación presupuestaria de las mismas; cinco tenían únicamente las instrucciones de la aplicación informática de contabilidad, que contienen instrucciones operativas sin describir los efectos patrimoniales de las facturas rectificativas; y sólo las otras diez contaban con un manual o instrucción completa.

III.3. CONTROL INTERNO

III.3.1. Marco jurídico de la función interventora

Un mecanismo esencial para evitar la existencia de gastos ejecutados sin crédito presupuestario es la implantación y desarrollo de un sólido sistema de control interno que actúe sobre el procedimiento de ejecución del gasto presupuestario, cuyo ejercicio corresponde a funcionarios de habilitación estatal de las escalas de Intervención-tesorería y Secretaría-intervención.

El ejercicio del control interno se realiza en el ámbito local, del mismo modo que en el estatal, mediante la función interventora -control de legalidad efectuado con carácter previo a la realización del gasto- y el control financiero -efectuado con posterioridad a la realización del gasto.

La función interventora tiene por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquellos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos. Se encuentran exentos

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

de fiscalización los contratos menores, gastos de material no inventariable, periódico y de tracto sucesivo, una vez fiscalizados los actos iniciales.

En el desarrollo de la función interventora, cuando el órgano interventor se manifestara en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, deberá formular sus reparos por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución.

El artículo 216 del TRLRHL hace referencia al efecto de los reparos interpuestos por el órgano interventor, señalando que si el reparo afecta a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, se suspenderá la tramitación del expediente hasta que aquel sea solventado en los siguientes casos:

a) Cuando el reparo se fundamenta en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado.

b) Cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago.

c) En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales.

d) Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.

El órgano gestor, una vez le es devuelto el expediente, puede subsanar el defecto señalado por el Interventor o, en caso de desacuerdo con el criterio de la Intervención, formular una discrepancia frente al mismo fundada en la argumentación que considere oportuna.

En el caso de que se formule una discrepancia, corresponderá al Presidente de la entidad local resolverla, siendo su resolución ejecutiva. Esta facultad no es delegable en ningún caso. Si el reparo afecta a gastos cuya aprobación compete al Pleno de la entidad, o se motiva en la insuficiencia o inadecuación de crédito, la resolución de la discrepancia será competencia de este.

El Presidente o el Pleno, según proceda, pueden confirmar el criterio del Interventor, en cuyo caso el expediente se paraliza hasta la subsanación de las deficiencias advertidas, o aceptar la discrepancia. En este último caso el expediente continúa su tramitación sin que se haya producido su subsanación.

El Pleno de la entidad puede implantar un sistema de fiscalización limitada previa en virtud del artículo 219.2 del TRLRHL. De acuerdo con este modelo, el Interventor extiende su control previo a la comprobación de la competencia del órgano al que se somete el gasto, a la adecuación y suficiencia de crédito y a otros aspectos que, en su caso, acuerde el Pleno de la entidad local. Si el Pleno no incluye ningún otro aspecto a comprobar, el control efectuado en la fiscalización previa se limitará a los elementos mencionados. Este sistema debe complementarse con un control posterior basado en técnicas de auditoría, cuyos resultados deben plasmarse en un informe dirigido al Pleno.

En esta fiscalización se ha examinado la actuación que desarrollan los órganos de control interno de las entidades locales seleccionadas con arreglo a los principios legales que se acaban de exponer y, en especial, el ejercicio de la fiscalización previa sobre los expedientes de gastos, con la finalidad de dar cumplimiento a dos de los objetivos que establecen las Directrices Técnicas –analizar las razones de la existencia de gastos ejecutados sin crédito presupuestario y examinar el control que realizan las entidades locales sobre este tipo de gasto-. A tal efecto, se ha solicitado información sobre los reparos emitidos por el órgano interventor con efectos suspensivos, los

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

reparos que han quedado sin subsanar al cierre del ejercicio 2013 y las obligaciones o gastos liquidados en contra del criterio del órgano interventor.

III.3.2. Ejercicio de la función interventora

El análisis de la información solicitada ha permitido comprobar que en 54 entidades de la muestra, que representaban el 34% de las 158 de la muestra de las que se disponía información, no se habían interpuesto reparos con efectos suspensivos en ningún expediente durante el ejercicio 2013.

De estas 54 entidades, los Ayuntamientos de Valladolid y de Zaragoza eran las únicas entidades con población mayor de 300.000 habitantes.

De las entidades mayores de 100.000 habitantes, en doce de ellas consta la no interposición de reparos con efectos suspensivos en 2013. Estas entidades fueron, además de las dos ya comentadas, los Ayuntamientos de Granada, Almería, Fuenlabrada (Comunidad de Madrid), Móstoles (Comunidad de Madrid), Gijón (Principado de Asturias), Santa Coloma de Gramenet (Barcelona), Mataró (Barcelona), Lleida, Cartagena (Región de Murcia) y Logroño.

En el tramo de población comprendido entre 50.000 y 100.000 habitantes, eran cinco las que estaban en esta situación: Cáceres, Manresa (Barcelona), Vilanova i la Geltrú (Barcelona), Benalmádena (Málaga) y Paterna (Valencia).

En el tramo de población entre 20.000 y 50.000 habitantes, fueron once[31] las entidades que señalaron que no habían existido reparos suspensivos en el ejercicio 2013; y en el tramo de población de entre 5.000 y 20.000 habitantes fueron 24[32] entidades.

La inexistencia de reparos suspensivos por parte de las intervenciones locales puede deberse, entre otras a razones, a deficiencias en la dimensión y composición de los órganos interventores, así como en los procedimientos empleados en el desarrollo de fiscalización previa de los expedientes de gastos.

Se ha solicitado información a las 54 entidades en las que el órgano Interventor no había emitido reparos con carácter suspensivo en el ejercicio 2013.

No se ha realizado este análisis sobre los procedimientos de intervención de seis de estas entidades, cinco de ellas que no enviaron información al respecto y de otra que habiéndola remitido, esta era incompleta o no ha podido ser objeto de tratamiento. Las entidades que no remitieron información alguna fueron las siguientes: Albox (Almería), Valverde del Camino (Huelva), La Unión (Región de Murcia), Xinzo de Limia (Ourense) y Ocaña (Toledo). La ausencia de esta información impide examinar las razones por las se produce una situación tan excepcional

[31] Los Ayuntamientos de Villarrobledo (Albacete), Pinto (Comunidad de Madrid), Ciutadella de Menorca (Illes Balears), El Vendrell (Tarragona), Torre-Pacheco (Región de Murcia), Adra (Almería), Tres Cantos (Comunidad de Madrid), Pájara (Las Palmas), Ciempozuelos (Comunidad de Madrid), Totana (Región de Murcia) y Galapagar (Comunidad de Madrid).

[32] Los Ayuntamientos de Valverde del Camino (Huelva), Valverde de la Virgen (León), Villacarrillo (Jaén), Los Alcázares (Región de Murcia), Cehegín (Región de Murcia), Puerto Lumbreras (Región de Murcia), Binissalem (Illes Balears), Bunyola (Illes Balears), Archena (Región de Murcia), Guadassuar (Valencia), La Unión (Región de Murcia), Alburquerque (Badajoz), L' Alcúdia de Crespins (Valencia), Pulpí (Almería), Macael (Almería), Franqueses del Vallès (Barcelona), Sant Esteve Sesrovires (Barcelona), Lliçà d'Amunt (Barcelona), Ocaña (Toledo), Balaguer (Lleida), Xinzo de Limia (Ourense), Albox (Almería), Sant Andreu de Llavaneres (Barcelona) y Vilassar de Dalt (Barcelona).

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

como la ausencia de reparos por parte de los órganos interventores de las entidades locales con un volumen de gasto público gestionado en 2013 superior a 200.000.000 euros.

Por su parte, no se ha podido examinar la composición de la Unidad de Intervención en el Ayuntamiento de Ocaña (Toledo) al no remitir información sobre el particular.

El resultado del análisis realizado ha sido el siguiente:

- *Efectivos de habilitación estatal en funciones de fiscalización previa*

Únicamente el 35% de las entidades, 19 del total de las 54 entidades respecto de las que se pudo examinar la información, disponía a 31 de diciembre de 2013 del 100% del personal con habilitación estatal previsto en la Relación de Puestos de Trabajo (RPT) cubierto con nombramiento definitivo.

En los Ayuntamientos de Alburquerque (Badajoz) y Los Alcázares (Región de Murcia) el puesto de Interventor se encontraba vacante en 2013, sin que ningún otro funcionario, ya fuera con nombramiento accidental o interino, tuviera encomendadas esas funciones.

El resto de las entidades, 31, no tenían completa su dotación de personal de Intervención o la tenían dotada parcialmente con personal interino o que ejercía sus funciones de manera accidental.

Un total de 23 entidades, el 42% de las entidades locales en las que el órgano Interventor no había emitido reparos suspensivos en el año 2013, tenía funcionarios con nombramientos interinos o accidentales en puestos reservados a funcionarios de habilitación estatal para realizar tareas de fiscalización previa.

- *Efectivos de apoyo a las unidades de fiscalización previa*

Para el desarrollo de sus funciones de fiscalización previa -salvo en las entidades de dimensión más reducida- las unidades de Intervención disponen de personal de apoyo, tanto para funciones administrativas como de índole técnica. Generalmente el apoyo técnico lo desarrollan funcionarios de la Administración local de los subgrupos A1 y A2, mientras que las labores de apoyo de naturaleza administrativa se prestan por personal funcionario de los subgrupos C1, C2 y personal laboral.

De las 53 entidades analizadas y que remitieron información, solo 22, el 42%, tenían cubierto el 100% de los puestos de apoyo previstos en sus relaciones de puestos de trabajo y plantillas. Solo 18 entidades, el 33%, tenían el 100% de su personal de apoyo cubierto con nombramiento definitivo.

El Ayuntamiento de Archena (Región de Murcia), mantenía vacantes todos los puestos de apoyo a la Unidad de Intervención durante el año 2013.

- *Indicadores de carga de trabajo de los órganos de Intervención*

Se ha analizado el resultado que ofrecen diferentes indicadores sobre la posible acumulación de tareas del personal que desempeñan sus funciones en el órgano Interventor en las 53 entidades analizadas y que remitieron información en las que no se interpusieron reparos suspensivos en 2013.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Se ha calculado la ratio de obligaciones reconocidas en dicho ejercicio entre el personal que ha ocupado plazas de habilitación estatal relativas a Intervención (fiscalización previa), ya fuera accidentalmente, como interinos o con nombramiento definitivo, y entre el número de empleados que presta servicios en el órgano de Intervención. La ratio media ha sido de 57.444.932 euros de obligaciones reconocidas por efectivo en funciones de fiscalización previa, y se han puesto de manifiesto las siguientes situaciones:

- Nueve entidades registraron una ratio de más de 100 millones de euros de obligaciones por cada efectivo en funciones de habilitación estatal para fiscalización previa. Estas entidades eran los Ayuntamientos de Zaragoza, Cartagena (Región de Murcia), Valladolid, Lleida, Santa Coloma de Gramenet (Barcelona), Almería, Benalmádena (Málaga), Logroño y Gijón (Principado de Asturias). En particular, destacaban los Ayuntamientos de Zaragoza y Valladolid, con un solo efectivo de habilitación estatal en funciones de fiscalización previa para un total de 678.309.784 y 232.365.083 euros de obligaciones reconocidas en 2013, respectivamente.

- En los Ayuntamientos de Santa Coloma de Gramenet, Almería, Benalmádena, Granada, Zaragoza, Valladolid, Logroño, Gijón y Cartagena, el valor del cociente entre el total de las obligaciones reconocidas y el número de empleados en tareas de fiscalización previa superaba los 25 millones de euros por efectivo en dichas tareas de fiscalización previa. La ratio era especialmente relevante en Benalmádena (52.466.785 euros), Granada (47.578.062 euros) y Gijón (41.809.830 euros).

De lo hasta ahora expuesto resulta que en las entidades en las que no existieron reparos suspensivos en 2013 por parte del órgano Interventor, más del 60% de ellas no tenían cubierto el puesto o los puestos dedicados a las tareas de fiscalización previa con personal de habilitación estatal con nombramiento definitivo. Además, el 42% de las entidades no tenía cubiertos los puestos de apoyo previstos en sus plantillas.

Consecuentemente, se ha verificado una insuficiente dotación de personal en tareas de fiscalización previa y, en especial, de personal de habilitación estatal lo que dificulta el adecuado ejercicio de las funciones que la normativa les encomienda, incrementando el riesgo de que el control no sea efectivo. Esta situación supone una debilidad en las funciones de control interno, y singularmente de fiscalización previa de los expedientes de gastos, habida cuenta del carácter estratégico y la elevada cualificación y responsabilidad que requieren estas funciones.

- *Alcance de la fiscalización previa*

Se ha analizado cuál ha sido el alcance de la fiscalización previa realizada en el ejercicio 2013 en las entidades locales en las que no se habían interpuesto reparos de carácter suspensivo por sus órganos interventores.

En este análisis se ha comprobado, en primer lugar, que únicamente el 17% disponía de un manual o instrucción interna sobre los procedimientos y criterios para el desarrollo de dicha fiscalización previa.

En 27 entidades, el 51% de las analizadas, se había implantado un sistema de fiscalización limitada previa. De estas, en siete entidades, el ejercicio de esta fiscalización estaba limitado, exclusivamente, a la comprobación de la existencia de crédito y su adecuación al gasto y a la competencia del órgano, lo que supone una importante restricción en el alcance del ejercicio del control previo realizado. Por otra parte, dos de estas entidades, los Ayuntamientos de Pájara (Las Palmas) y Macael (Almería), no realizaban control financiero posterior, por lo que el único control

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

interno desarrollado sobre el gasto ejecutado se limitaba a comprobar la existencia de crédito y su adecuación y la competencia del órgano.

Dentro de las entidades que tenían implantado un sistema de fiscalización previa limitada o de requisitos básicos, en siete[33], el 26%, no se realizaban actuaciones de control posterior, por lo que la función del control interno quedaba reducida a aquella fiscalización. Entre estas entidades, hay dos Ayuntamientos de más de 100.000 habitantes: Logroño y Almería.

III.3.3. Datos agregados de los resultados del ejercicio de la función interventora

En 103[34] de las 159 entidades fiscalizadas, el 65%, se ha verificado que durante el ejercicio 2013 se interpusieron un total de 13.040 reparos con efectos suspensivos, en expedientes que sumaron un importe agregado de 653.528.521 euros.[35]

En el siguiente cuadro se presentan, por tramos de población, los totales de expedientes y el importe de los expedientes correspondientes:

Cuadro 31: Reparos interpuestos por las Intervenciones por tipo de entidad y tramo de población

Tipo de Entidad	Nº Entidades muestra	Nº entidades con reparos	Número total de reparos interpuestos	Importe de los expedientes con reparos interpuestos
Diputaciones, Cabildos y Consejos	4	3	252	79.312.660,67
Ayuntamientos:				
Más de 300.000 h.	13	11	4.337	267.028.617,29
Entre 100.001 y 300.000 h	20	9	2.212	149.061.634,21
Entre 50.001 y 100.000 h.	27	22	1.677	112.325.412,72
Entre 20.001 y 50.000 h.	35	22	2.170	26.092.782,29
Entre 5.000 y 20.000 h.	60	35	2.392	19.707.414,00
Total	**159**	**102**	**13.040**	**653.528.521,18**

El contenido del cuadro evidencia que cuanto más grande es la dimensión de la entidad, y, por tanto, mayor es el volumen de recursos gestionados, más alta es también la probabilidad de que existan reparos de los órganos de intervención y mayor es el importe de los expedientes con nota de reparo.

[33] En estas siete entidades se encuentran incluidos los Ayuntamientos de Macael y Pájara, antes referidos.

[34] Debe recordarse que el Ayuntamiento de Navalcarnero (Comunidad de Madrid) no contestó a la solicitud de información de este Tribunal.

[35] Todas las entidades han dado contestación a este punto, con la excepción del Ayuntamiento de Navalcarnero, como ya se ha indicado.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Si se analizan los reparos atendiendo a qué apartado del artículo 216.2 del TRLRHL motivó la interposición del mismo en cada caso, se obtienen los siguientes resultados:

Cuadro 32: Reparos interpuestos por las Intervenciones ateniendo al apartado del artículo 216.2 del TRLRHL que lo motiva

Motivación del reparo	Número de reparos interpuesto	Importe de los expedientes con reparo	Porcentaje sobre el total del importe de los expedientes
-Artº 216.2 a) Insuficiencia de crédito o no adecuación del mismo	1.495	190.170.242,32	29,10
-Artº 216.2 b) Ausencia de fiscalización de actos previos al pago	2.356	86.534.721,85	13,24
-Artº 216.2 c) Omisión de requisitos o trámites esenciales	8.958	366.017.215,42	56,01
-Artº 216.2 d) Reparo deriva de comprobaciones materiales	231	10.806.341,59	1,65
Total	**13.040**	**653.528.521,18**	**100,00**

El 56% del importe total de los expedientes reparados vino motivado por la "*omisión de requisitos o trámites esenciales*", habiéndose advertido esta deficiencia en 8.958 expedientes.

Le siguen los reparos interpuestos por ausencia de fiscalización previa de actos previos al pago e insuficiencia o inadecuación del crédito, siendo menos frecuente la interposición de reparos que resultaron de comprobaciones materiales de la inversión.

El análisis de cada uno de los tipos de reparo según la clasificación del artículo 216.2 del TRLRHL arroja los siguientes resultados:

a) Reparos motivados en virtud del artículo 216.a) del TRLRHL "*insuficiencia de crédito o no adecuación del mismo*".

Dichos reparos correspondieron, en su mayor parte, a entidades de más de 300.000 habitantes.

Cabe mencionar el Ayuntamiento de Valencia, con 827 reparos por importe de 50.792.198 euros y el Cabildo Insular de Tenerife con 29 reparos por importe de 53.655.832 euros.

Los datos por tipo de entidad y tramos de población son los siguientes:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 33: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por insuficiencia o inadecuación del crédito presupuestario

Tipo de Entidad	Entidades	Número de reparos	Importe
Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares	1	29	53.655.832,01
Ayuntamientos:			
Más de 300.000 h.	5	859	80.277.209,25
Entre 100.001 y 300.000 h	8	243	29.219.120,31
Entre 50.001 y 100.000 h.	11	102	22.024.969,19
Entre 20.001 y 50.000 h.	10	37	2.795.781,25
Entre 5.000 y 20.000 h.	16	225	2.197.330,31
Total	**51**	**1.495**	**190.170.242,32**

b) Reparos motivados por la "*ausencia de fiscalización de actos previos al pago*", de acuerdo con el artículo 216.2 b) del TRLRHL.

El 83% del importe de los reparos suspensivos que trajeron causa de este apartado, 1.243 expedientes, por 72.120.975 euros, tuvieron lugar en las entidades de más de 300.000 habitantes y, en su mayoría fueron interpuestos en los Ayuntamientos de Madrid y Valencia.

Los datos por tipo de entidad y tramos de población son los siguientes:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 34: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por ausencia de fiscalización de actos que dieron lugares a órdenes de pago

Tipo de Entidad	Entidades	Número de reparos	Importe
Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares	2	6	1.214.170,16
Ayuntamientos:			
Más de 300.000 h.	4	1.243	72.120.975,24
Entre 100.001 y 300.000 h	5	127	9.477.727,26
Entre 50.001 y 100.000 h.	4	87	1.558.452,84
Entre 20.001 y 50.000 h.	4	174	601.694,87
Entre 5.000 y 20.000 h.	10	719	1.561.701,48
Total	**29**	**2.356**	**86.534.721,85**

c) Reparos motivados por la *"omisión de requisitos o trámites esenciales"*, de acuerdo con el artículo 216.2 c) del TRLRHL.

Como se ha indicado, los reparos interpuestos por omisión de requisitos y trámites esenciales resultaron los más significativos, tanto en lo que se refiere a importe como al número de expedientes.

Tal y como se refleja en el cuadro siguiente, el porcentaje de estos reparos en entidades de más de 300.000 habitantes fue del 31% del total del importe y, los de las entidades de entre 100.000 y 300.000, representaron el 28% del importe total.

Las entidades con mayor importe de reparos fundamentados en la causa de este apartado, fueron los Ayuntamientos de Valencia, con 1.655 reparos por importe de 82.786.647 euros, y San Cristóbal de la Laguna (Santa Cruz de Tenerife), 370 reparos por una cuantía de 52.913.108 euros.

Los datos por tipo de entidad y tramos de población son los siguientes:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 35: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por omisión de requisitos o trámites esenciales

Tipo de Entidad	Entidades	Número de reparos	Importe
Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares	3	209	21.990.343,33
Ayuntamientos:			
Más de 300.000 h.	10	2.235	114.630.432,80
Entre 100.001 y 300.000 h	7	1.718	103.721.222,67
Entre 50.001 y 100.000 h.	20	1.414	87.215.334,62
Entre 20.001 y 50.000 h.	16	1.944	22.676.125,42
Entre 5.000 y 20.000 h.	29	1.438	15.783.756,58
Total	**85**	**8.958**	**366.017.215,42**

d) Reparos motivados por "*actuaciones de comprobación material",* de acuerdo con el artículo 216.2 d) del TRLRHL.

Las entidades con mayor importe de expedientes con este tipo de reparos fueron los Ayuntamientos de Burgos, con 124 reparos por valor de 6.643.564 euros, el Cabildo Insular de Tenerife, con 8 reparos, por importe de 2.452.315 euros, y Avilés (Principado de Asturias), con 74 reparos por importe de 1.526.656 euros.

Los datos por tipo de entidad y tramos de población son los siguientes:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 36: Reparos interpuestos por las Intervenciones locales motivados por actuaciones de comprobaciones materiales

Tipo de Entidad	Entidades	Número de reparos	Importe
Diputaciones, Cabildos y Consejos	1	8	2.452.315,17
Ayuntamientos:			
Más de 300.000 h.	0	0	0,00
Entre 100.001 y 300.000 h	1	124	6.643.563,97
Entre 50.001 y 100.000 h.	1	74	1.526.656,07
Entre 20.001 y 50.000 h.	2	15	19.180,75
Entre 5.000 y 20.000 h.	2	10	164.625,63
Total	**7**	**231**	**10.806.341,59**

La frecuencia de reparos interpuestos como resultado de las comprobaciones materiales era mucho menor que la de los reparos motivados por las otras tres causas del artículo 216 del TRLRHL, como ya se ha señalado.

III.3.4. Expedientes con nota de reparo pendiente de subsanar a 31 de diciembre de 2013

Otro de los aspectos sobre los que se solicitó por el Tribunal de Cuentas información en esta fiscalización, fue el relativo a los expedientes que, al finalizar el ejercicio 2013, se encontraban reparados por los órganos de control interno y estaban pendientes de subsanar por las unidades gestoras; es decir, expedientes cuya tramitación no podía continuar al haber interpuesto la Intervención reparo suspensivo y no haberse subsanado o resuelto la posible discrepancia.

Un total de 27 entidades, el 26% de las 103 en las que hubo reparos suspensivos a lo largo del ejercicio 2013, mantenían 492 expedientes fiscalizados con nota de reparo pendiente de subsanar o plantear discrepancia a 31 de diciembre de 2013. El importe total de estos expedientes reparados ascendía a 46.691.119 euros.

De este importe, 27.759.340 euros, el 59% del total, procedía de un expediente de reconocimiento extrajudicial de crédito del Ayuntamiento de Alicante que, pese a que fue reparado el 31 de marzo de 2014 por insuficiencia e inadecuación de crédito para financiar la operación, continuaba a cierre de ejercicio en esa misma situación.

Otros ayuntamientos con una cantidad relevante de expedientes con nota de reparo pendientes de subsanar a 31 de diciembre de 2013 eran el de Santa Cruz de Tenerife, con 29 expedientes por un importe de 6.704.280 euros; Burgos, con 139 expedientes por importe de 3.024.152 euros; Cabezón de la Sal (Cantabria), con 2 expedientes por valor de 1.620.930 euros; y el de Ingenio (Las Palmas), con 37 expedientes por un importe total de 1.563.855 euros.

En cuanto a la fase de tramitación en la que se encontraban estos expedientes reparados:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- El 29% de los mismos, 141, por importe de 33.168.653 euros, el 71% del total del importe, habían sido reparados en la fase de aprobación del gasto.

- El 58% de los expedientes, 283, fueron reparados en la fase de reconocimiento de la obligación, aunque por cuantía su representatividad era menor, el 8% del total, por una cuantía de 3.863.500 euros.

Teniendo en cuenta el apartado del artículo 216.2 del TRLRHL que motivó los reparos, la situación de los expedientes era la siguiente:

- El 78% del total del importe de los expedientes cuya causa de reparo continuaba sin haber sido subsanada a cierre del ejercicio 2013, 264 reparos, vinieron motivados por el apartado a) del artículo 216.2, "*insuficiencia o inadecuación del crédito*", lo que suponía el 54% del total de expedientes, por un importe de 36.477.448 euros.

- El 43% de los expedientes, 211, estuvieron motivados en el apartado c) del artículo 216.2 del TRLRHL, "*omisión de requisitos o trámites esenciales*", por importe de 8.250.339 euros, el 18% del total.

- Los expedientes que tuvieron su origen por otras causas eran prácticamente irrelevantes en términos de cuantía y número de expedientes.

Atendiendo a los datos relativos al órgano competente para gastar:

- Un 21% del importe total estaba sometido a la aprobación por el Concejal Delegado o el encargado del área correspondiente.

- Expedientes que representaban el 2% del importe total se sometieron al Alcalde-Presidente.

- Un 70% del importe se había sometido a la aprobación del Pleno.

- En expedientes que representaban el 7% del importe total, las entidades no identificaron el órgano gestor.

Las principales modalidades de expedientes de gastos que estaban pendientes de subsanar a 31 de diciembre de 2013 son:

- Expedientes de contratos de servicios: 97, por un importe de 6.406.825 euros, el 13% del total.

- Convenios de colaboración: 14, por importe de 4.501.046 euros, el 9% del total.

- Otros tipos de expedientes de gastos con notas de reparo pendientes de subsanar cuyo importe, en términos agregados, era superior a 1 millón de euros, correspondían a contratos de suministros, subvenciones de concesión directa y expedientes de expropiación forzosa.

III.3.5. Resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente o por el Pleno de la entidad local contrarios a los reparos formulados por el interventor

Constituyen un aspecto de relevancia significativa en relación con el ejercicio del control interno y su efectividad; los expedientes que fueron reparados por la Intervención y cuya tramitación continuó, bien porque se aceptó la discrepancia por parte del Presidente o en su caso el Pleno, o

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

porque el órgano correspondiente acordó realizar el gasto al margen del procedimiento, habiendo existido o no omisión de fiscalización previa[36].

En 75 entidades, el 47% de las de la muestra y el 73% de las que señalaron que había tenido lugar algún reparo, habían existido expedientes con resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local o por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados por el Interventor, ya fuera la discrepancia aceptada por el Presidente o, en su caso, por el Pleno de la entidad. También se ha puesto de manifiesto la existencia de acuerdos del Pleno, el Presidente o de la Junta de Gobierno en los que se resolvió realizar gastos al margen del procedimiento, se hubiera omitido o no el trámite de fiscalización previa en alguna de las fases.

Tres entidades no cuantificaron ni el número de expedientes ni el importe de los gastos realizados en contra del criterio del Interventor: los Ayuntamientos de Burgos, La Nucía (Alicante) y San Fernando (Cádiz).

De acuerdo con la información suministrada, existieron, al menos, 16.292 acuerdos y resoluciones contrarios a reparos del Interventor en 2013, cuyo importe ascendió a 354.595.084 euros, el 3% del total de las obligaciones reconocidas del ejercicio 2013 de estas entidades. Estas resoluciones y acuerdos correspondían a acuerdos resolviendo discrepancias en contra del criterio del Interventor, a expedientes tramitados al margen del procedimiento, o a otros actos con omisión de fiscalización previa. En el siguiente cuadro se desglosa esta información por tipo de entidad y tramos de población:

[36] En relación con esta cuestión, debe indicarse que la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, ha modificado el contenido del artículo 218.3 del TRLRHL, introduciendo la obligación de remitir al Tribunal de Cuentas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos. En el ámbito de estos acuerdos se entienden incluidas las resoluciones y actos en los que se acuerde la realización de gastos en los que haya existido omisión de fiscalización previa. Dicha reforma entró en vigor el 31 de diciembre de 2013, por lo que queda fuera del ámbito temporal de esta fiscalización

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 37: Acuerdos o resoluciones dictados en contra del criterio del reparo de la Intervención local por tipo de entidad o tramo de población

Tramo de población	Nº Entidades con reparos con discrepancia aceptada por el presidente o por el pleno	Número total de expedientes	Importe	Porcentaje sobre el total
Diputaciones, Cabildos y Consejos	1	122	61.968.686,39	17,48
Ayuntamientos:				
Más de 300.000 h.	8	1.676	116.456.776,17	32,84
Entre 100.001 y 300.000 h	5	489	70.870.925,23	19,99
Entre 50.001 y 100.000 h.	16	946	39.049.803,54	11,01
Entre 20.001 y 50.000 h.	20	12.108	50.874.035,54	14,35
Entre 5.000 y 20.000 h.	22	951	15.374.856,97	4,33
Total	**72**	**16.292**	**354.595.083,84**	**100,00**

En el Anexo 13 de este Proyecto figuran todos los acuerdos dictados contrarios a los reparos de las Intervenciones de las entidades fiscalizadas.

En términos agregados destacaron las siguientes entidades, todas ellas con acuerdos contrarios al criterio del Interventor por importe superior a 15 millones de euros:

- El Cabildo Insular de Tenerife: 122 expedientes, por un importe total de 61.968.686 euros, en torno al 12% del importe de las obligaciones reconocidas del ejercicio 2013.

- El Ayuntamiento de San Cristóbal de la Laguna (Santa Cruz de Tenerife): 400 expedientes por importe de 53.436.335 euros, equivalentes al 42% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013.

- El Ayuntamiento de Los Palacios y Villafranca (Sevilla):11.689 expedientes, por un importe agregado de 33.463.027 euros, el 138% de sus obligaciones reconocidas de 2013.

- El Ayuntamiento de San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas): 762 expedientes por un importe total de 16.207.066 euros, equivalente al 19% del importe de las obligaciones reconocidas del ejercicio 2013.

En el Ayuntamiento de Valencia -827 expedientes, por un importe total de 50.792.198 euros, el 7% de sus obligaciones reconocidas de 2013- y en el de Madrid -403 expedientes, por un importe total de 39.581.221 euros, menos del 1% de sus obligaciones reconocidas de 2013- los acuerdos comunicados correspondieron a expedientes de gasto en los que se omitió el trámite de fiscalización previa.

Según la información reflejada en el cuadro siguiente, se han examinado 422 expedientes, los de cuantía superior a 50.000 euros, en aquellas entidades en las que los expedientes concluidos en contra del criterio o reparo del Interventor era superior a 1 millón de euros o no se hubiera

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

cuantificado el importe. El análisis específico se ha efectuado sobre 32 entidades, el 44% de las que ejecutaron gastos en contra del criterio del Interventor.

El importe total de los 422 expedientes analizados ascendió a 268.041.976 euros, el 76% del total de los gastos realizados en contra del criterio de Intervención inicialmente comunicados. En el Anexo 14 de este Proyecto de Informe figura el importe por entidad de los expedientes de gastos concluidos con acuerdo contrarios al criterio de la Intervención analizados en la muestra.

En el cuadro siguiente se presenta la composición de los expedientes analizados, clasificados en función de la naturaleza del gasto realizado en contra del criterio del Interventor:

Cuadro 38: Acuerdos o resoluciones dictados en contra del criterio del reparo de la Intervención local por tipo de gasto

Naturaleza del gasto realizado en contra del criterio del interventor	Nº de expedientes	%	Importe Expedientes	%
Contratos administrativos	285	67,54	161.208.046,61	60,14
Gastos de personal	75	17,77	50.093.128,02	18,69
Operaciones financieras	4	0,95	4.608.382,47	1,72
Expedientes de expropiación forzosa	3	0,71	1.458.981,35	0,54
Otros (convenios, subvenciones, encomiendas de gestión y otras operaciones)	55	13,03	50.673.437,89	18,91
Total	**422**	**100,00**	**268.041.976,34**	**100,00**

El resultado pone de relieve que la mayor parte de los expedientes acordados en contra del reparo del Interventor procedían de gastos en materia de contratos.

En el siguiente cuadro se presentan las principales causas de las infracciones reflejadas por los Interventores en sus notas de reparo:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 39: Acuerdos o resoluciones dictados en contra del criterio del reparo de la Intervención local por causa de las infracciones advertidas en las notas de reparo

Causas de las infracciones advertidas por el interventor	Nº Expedientes	%	Importe Expedientes	%
Infracciones en la tramitación de gasto de retribuciones y otros gastos de personal	65	15,40	44.550.417,78	16,62
Infracciones en la tramitación de gasto de subvenciones	26	6,17	4.612.240,09	1,72
Omisión fiscalización previa y otras incidencias	74	17,54	49.850.626,41	18,60
Irregularidades en la tramitación de procedimientos de contratación[37]	183	43,36	103.147.835,19	38,48
Infracciones en la tramitación presupuestaria. Ejercicio corriente.[37]	15	3,55	7.337.889,70	2,74
Infracciones en la tramitación presupuestaria. Gastos ejercicios anteriores[37]	39	9,24	17.855.726,84	6,66
Otras discrepancias del órgano de intervención	20	4,74	40.687.240,33	15,18
Total	**422**	**100,00**	**268.041.976,34**	**100,00**

Del análisis de los expedientes resulta que la utilización por parte de las entidades locales de procedimientos diferentes para la adopción de acuerdos o resoluciones contrarios al criterio del Interventor, pudiendo agruparse los mismos en dos categorías:

- Expedientes de gasto tramitados de acuerdo con el TRLRHL en los que existe un reparo suspensivo fundamentado en alguno de los supuestos del artículo 216 del TRLRHL, que posteriormente fue objeto de discrepancia entre el órgano gestor y el Interventor, habiendo aceptando el Presidente, el Pleno de la Entidad Local o, en su caso, la Junta de Gobierno, el criterio del órgano gestor. El 36% de los acuerdos y resoluciones examinados -152- por importe de 148.583.687-el 55% del total analizado-, se encuadraron en esta categoría.

- Acuerdos y resoluciones que aprueban expedientes de gasto que, como consecuencia de posibles irregularidades o infracciones, se han tramitado al margen del procedimiento ordinario. Entre las causas que impidieron la tramitación destacaron la ausencia u omisión de fiscalización previa siendo esta preceptiva, infracciones administrativas de diversa índole, posibles causas de nulidad del expediente administrativo o gastos de ejercicios anteriores cuya aplicación a presupuesto se propuso en 2013. Un total de 270 acuerdos y resoluciones de 28 entidades, por importe de 119.458.289 euros, el 45% del total de la muestra, se encuadraban en esta categoría.

  La principal justificación para la aprobación de este tipo de expedientes tramitados al margen del procedimiento era evitar el enriquecimiento injusto de la Administración. Sin embargo, este procedimiento no se encuentra adecuadamente regulado en el ámbito local, lo que está dando lugar a que las entidades locales utilicen procedimientos diferentes para tramitar este tipo de gastos.

[37] El total de expedientes con omisión de fiscalización previa identificados era de 111, con un importe de 69.158.360 euros. En estas categorías se incluyen determinados expedientes en los que existió omisión de fiscalización previa, pero a efectos del análisis se presentan en el apartado que corresponde, atendiendo a la infracción de mayor significación puesta de manifiesto en el informe del Interventor.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En ocasiones las entidades aplicaron de facto el procedimiento del artículo 156 de la LGP previsto en la Administración Estatal para la tramitación de expedientes con omisión de fiscalización previa, denominándolos convalidación de expedientes; en otras, se tramitaron expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito o se acordó directamente el reconocimiento de obligaciones por gastos ejecutados al margen del procedimiento ordinario. Los informes de Intervención que acompañaban a estos acuerdos y resoluciones describían las posibles infracciones existentes, tanto en el contenido del expediente de gasto como en su tramitación. A su vez, en algunos de ellos se expresaba que no tenían naturaleza de fiscalización previa, fundamentado su argumentación en el criterio del artículo 156[38] de la LGP.

Entre los procedimientos más utilizados para regularizar estos gastos se encontraban los expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito. Este tipo de expedientes está previsto para atender gastos del ejercicio anterior, cuando no hubiera sido posible su imputación a presupuesto. Sin embargo, el 37% de estos expedientes, por un importe de 48.887.435 euros, el 41% del importe total de la segunda de las categorías mencionadas, fueron instrumentados mediante expedientes de reconocimientos extrajudicial de crédito, a pesar de que solo 41, el 15% de ellos, por importe de 18.477.225 euros, tenían como única causa de la disconformidad del informe de Intervención el que se tratara de gastos de ejercicios anteriores con alguna deficiencia o vicio en su tramitación presupuestaria. Esto supone una incorrecta utilización de este mecanismo, que no está previsto para aprobar de manera generalizada expedientes de gasto con irregularidades o deficiencias.

Las irregularidades e infracciones advertidas por los Interventores en los informes que acompañaban a los acuerdos del Pleno, la Junta de Gobierno y/o el Presidente de la entidad en virtud de los que se acordaba realizar un gasto, se pueden clasificar en los siguientes tipos:

---

[38] Artículo 156 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, dispone:

1. *"En los supuestos en los que, con arreglo a lo establecido en las disposiciones aplicables, la función interventora fuera preceptiva y se hubiese omitido, no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se subsane dicha omisión en los términos previstos en este artículo:*

2. *2. En dichos supuestos, será preceptiva la emisión de un informe por parte del órgano de la Intervención General de la Administración del Estado que tenga conocimiento de dicha omisión que se remitirá a la autoridad que hubiera iniciado las actuaciones. Este informe, que no tendrá naturaleza de fiscalización, pondrá de manifiesto, como mínimo los siguientes extremos: […]".*

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 40: Acuerdos o resoluciones dictados en expedientes concluidos con omisión de fiscalización previa, o al margen del procedimiento por causa de infracción mencionada en el informe adjuntado al Acuerdo por la Intervención local

Causas	Nº de expedientes	%	Importe Expedientes	%
Infracciones en la tramitación gasto de retribuciones	3	1,11	429.638,64	0,36
Infracciones en la tramitación de gasto de subvenciones	8	2,96	2.012.708,49	1,68
Omisión fiscalización previa y otras incidencias	74	27,41	49.850.626,41	41,73
Irregularidades en la tramitación de procedimientos de contratación[39]	131	48,52	41.971.698,96	35,14
Infracciones en la tramitación presupuestaria. Ejercicio corriente. [40]	15	5,56	7.337.889,70	6,14
Infracciones en la tramitación presupuestaria. Gastos ejercicios anteriores[25]	39	14,44	17.855.726,84	14,95
Total	**270**	**100,00**	**119.458.289,04**	**100,00**

Estas consideraciones también han sido señaladas, entre otras, por la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana y por la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, respectivamente:

- La Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, en su "*Informe de fiscalización sobre las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto, reparos e informes de la Intervención y acuerdos adoptados por los órganos de gobierno contrarios al Informe de la Secretaría de las entidades locales, ejercicio 2013*", aprobado el 17 de febrero de 2015, señala que las entidades locales está realizando gastos al margen del procedimiento pese a los reparos de los órganos de intervención.

- La Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, en su "*Informe de Fiscalización sobre subvenciones, gastos sin consignación presupuestaria y expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito de los Ayuntamientos de Gijón, Oviedo y Avilés, ejercicio 2013", aprobado el 12 de marzo de 2015, indica que "los expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito tienen carácter excepcional y restrictivo, para subsanar situaciones puntuales, sin que proceda su utilización sistemática*". Asimismo destaca que la falta de desarrollo normativo del régimen de control interno de las entidades locales ha provocado una dispersión y falta de coherencia en las prácticas utilizadas por los órganos de control interno en el ejercicio de sus funciones y que se requiere una normalización de los procedimientos, especialmente de la tramitación de los gastos con omisión de fiscalización previa. En este sentido indica también que los gastos que se reconozcan mediante el expediente de reconocimiento extrajudicial de crédito con el fin de evitar el enriquecimiento injusto requieren asegurar previamente que el encargo de la Administración y la actuación de la empresa se ajustaron al principio de buena fe y confianza legítima.

[39] Se han incluido en esta categoría expedientes que, además de infracciones en la contratación, se habían tramitado con omisión de fiscalización previa.

[40] Se ha incluido en esta categoría expedientes que, además de infracciones en la tramitación presupuestaria, se habían tramitado con omisión de fiscalización previa.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- *Aspectos resultantes del análisis de los expedientes de gastos realizados en contra del criterio del Interventor*

En los informes y notas de reparo analizados se han puesto de manifiesto determinadas incidencias e irregularidades. A continuación se hace referencia a las que se han detectado con mayor frecuencia en los informes de Intervención, destacando la omisión de fiscalización previa, la insuficiencia o inadecuación del crédito, las infracciones de normas de la contratación administrativa y del personal, así como las vulneraciones del orden de prelación de pago, entre otras. En el Anexo 14 se presentan los datos de los expedientes analizados agrupados por entidades.

- Omisión de fiscalización previa

Como se ha indicado, la fiscalización previa es, salvo las excepciones legales recogidas, un trámite esencial en el procedimiento de ejecución del gasto presupuestario de las entidades locales. De hecho, el artículo 216.1.b) del TRLRHL establece como causa de motivación de reparos suspensivos, precisamente, la omisión de fiscalización previa en actos previos al pago. Sin embargo, en muchas ocasiones, los Interventores recibieron una propuesta de acuerdo del órgano correspondiente en cada caso, en la que se incluían relaciones de gastos o facturas a reconocer sin que se hubieran fiscalizado previamente ni la aprobación del contrato ni el instrumento jurídico utilizado para articular el gasto. Las actuaciones a realizar por los órganos de Intervención de las entidades locales ante tales circunstancias no se encuentran específicamente reguladas en normas estatales, aunque algunas entidades sí lo recogen en sus reglas internas de procedimiento. En las referidas ocasiones en las que se ha omitido la preceptiva fiscalización previa, y como se ha manifestado anteriormente, el Interventor, utilizando de facto un procedimiento similar al previsto en el artículo 156 de la LGP para la Administración del Estado, emite un informe en el que pone de manifiesto las irregularidades o infracciones advertidas ante la imposibilidad de retrotraer las actuaciones y fiscalizar fases anteriores de gasto.

En el siguiente cuadro se presentan, agrupadas por tipos, las causas de las infracciones legales que se recogieron en los informes de Intervención analizados en esta fiscalización incluidos en resoluciones y acuerdos adoptados por el Pleno, la Junta de Gobierno o el Presidente sobre expedientes de gastos en los que se omitió el trámite de fiscalización previa:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 41: Acuerdos o resoluciones dictados en expedientes concluidos con omisión de fiscalización previa por causa de infracción mencionada en el informe adjuntado al Acuerdo, por la Intervención local

Posibles infracciones advertidas por el interventor	Nº Expedientes	%	Importe Expedientes	%
Ausencia procedimiento de contratación.	41	36,94	18.571.942,90	26,85
Falta de autorización	30	27,03	15.905.394,77	23,00
Inexistencia o insuficiente dotación presupuestaria	28	25,23	28.483.193,72	41,20
Omisión fiscalización previa y otras incidencias	5	4,50	5.791.374,89	8,37
Procedimiento no ajustado a marco legal vigente	2	1,80	112.924,67	0,16
Superación límite contrato menor	5	4,50	293.528,65	0,42
Total	**111**	**100,00**	**69.158.359,60**	**100,00**

Los expedientes con omisión de fiscalización previa examinados correspondían a nueve entidades: los Ayuntamientos de Madrid, Vilaboa (Pontevedra), Valencia, San Cristóbal de La Laguna (Santa Cruz de Tenerife), Las Palmas de Gran Canaria, Córdoba, Santiago de Compostela (A Coruña), Arrecife (Las Palmas) y Sevilla.

De estas entidades, en dos de ellas, los Ayuntamientos de Vilaboa –un expediente por importe de 228.659 euros-, y de Valencia -57 expedientes por un total de 38.646.921 euros-, el importe de los acuerdos en expedientes con omisión de fiscalización previa superaron un 5% del importe de las obligaciones reconocidas. En otra, el Ayuntamiento de Madrid, el importe de estos expedientes concluidos con omisión de fiscalización previa superó los cinco millones de euros -37 acuerdos por importe de 19.307.733 euros, lo que constituía menos del 1% de sus obligaciones reconocidas-.

- Insuficiencia o inadecuación de crédito

En un total de 63 expedientes de 16 entidades por un importe de 41.440.306 euros, el 15% del total analizado, los Interventores manifestaron en sus notas de reparo e informes que el expediente de gasto sometido a su conocimiento carecía de crédito suficiente, o el propuesto era inadecuado para financiar el gasto.

De los expedientes analizados en los que se verificó que el Interventor advertía de tales circunstancias, el 82% del importe, 33.934.049 euros, procedía de 52 expedientes de contratación. Dentro de estos, la modalidad de contratos de servicios, con 46 contratos por un importe estimado de 23.862.335 euros, era la categoría en la que se incardinaban la mayor parte de estos expedientes.

- Contratación administrativa

El tipo de expediente de gasto que dio lugar, en mayor medida, a la emisión de advertencias e informes de fiscalización negativos por parte de los Interventores fueron los expedientes de contratación.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

No obstante, las infracciones sobre las que los Interventores advirtieron en sus notas de reparo no siempre habían estado originadas por posibles vulneraciones en materia contractual, sino que, afectando a expedientes de contratación, podían referirse a otros aspectos, como por ejemplo la inadecuación o insuficiencia de crédito, como se ha hecho alusión anteriormente.

En el análisis de la muestra se ha verificado que en un total de 183 resoluciones y acuerdos adoptados en contra del criterio del Interventor, el 43% del total de expedientes analizados, por importe de 103.147.835 euros, el 38% del total de la muestra, las notas de reparo de intervención se fundamentaron en posibles vulneraciones de las normas materiales y de procedimiento de la normativa de contratación administrativa. En el cuadro se presentan, agrupados por incidencias advertidas, los expedientes analizados en los que el reparo se motivó por tales infracciones:

Cuadro 42: Incidencias advertidas en las notas de reparo e informes de Intervención incluidas en relación con Acuerdos y Resoluciones dictados en contra del criterio del Interventor en materia de contratación

Infracciones advertidas	Nº de expedientes	%	Importe Expedientes	%
Prestación fuera del período de vigencia contrato	61	33,33	27.099.287,54	26,27
Ausencia procedimiento de contratación.	43	23,5	10.105.035,07	9,81
Presumible fraccionamiento de Contratos	12	6,56	2.299.611,04	2,23
Ausencia objeto del contrato o no acreditación de necesidad de contratar o de urgencia	16	8,74	5.120.630,00	4,96
Causa de prohibición de contratar	3	1,64	167.101,77	0,16
No se justifican adecuadamente criterios de adjudicación	2	1,09	238.311,00	0,23
Varias incidencias en la gestión contractual	46	25,14	58.117.858,64	56,34
Total	**183**	**100,00**	**103.147.835,06**	**100,00**

Agrupando los expedientes por categorías de las posibles infracciones sobre la que advirtieron los Interventores en sus informes se puede destacar que:

- En 61 expedientes, por un importe de 27.099.288 euros, el 10% del total de los gastos analizados en la muestra, los Interventores advirtieron que la prestación facturada se produjo con carácter posterior a la finalización del contrato, operando de facto como una prórroga tácita.

- En 43 expedientes, por un importe total de 10.105.035 euros, el 4% del total de los gastos analizados en la muestra, los órganos de fiscalización informaron que el gasto que se pretendía realizar se efectuaba habiendo omitido totalmente el procedimiento de contratación.

- En 12 expedientes, por importe de 2.299.611 euros, la Intervención local advertía de la existencia de un posible fraccionamiento en el objeto de la contratación.

- Otras incidencias a las que se referían los Interventores en sus notas e informes de fiscalización previa fueron: la ausencia de motivación de la urgencia, la omisión del objeto del

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

contrato, la superación del importe máximo en la contratación menor o la no justificación adecuada de los criterios de adjudicación.

Estos expedientes procedían de 23 entidades. Destaca la circunstancia de que en siete de ellas los gastos realizados en contra del criterio del Interventor en materia de contratación superaron el 10% de sus obligaciones reconocidas de 2013 o un importe total de 5 millones de euros.

En relación con la modalidad contractual a la que correspondían estos expedientes, destacaron:

- El 18% de los reparos, que sumaban el 63% del importe, 65.067.700 euros, resultaban de gastos relativos a contratos de gestión de servicio público.

- El mayor número de expedientes, no obstante, se refería a contratos de servicios, el 58%, que sumaban el 27% del importe total, 28.230.125 euros.

- Los contratos de obra dieron lugar a 11 notas de reparo, el 11%, cuyo importe, 5.374.616 euros, representaba el 5% de las notas de reparo de Intervención motivadas por irregularidades en materia de normativa de contratación.

Estas consideraciones, igualmente se recogían, en el referido Informe de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, señalando, entre otras cuestiones, que los Interventores de las entidades locales están advirtiendo en sus reparos de posibles infracciones como la prórroga tácita de los contratos administrativos y gastos concluidos al margen del procedimiento que, sin embargo, concluyeron en gastos contrarios al criterio del Interventor.

La Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, por su parte, en el Informe también citado anteriormente concluye, igualmente, en relación con esta cuestión que la invocación del enriquecimiento injusto –especialmente en materia de contratación administrativa- requiere asegurar previamente que el encargo de la Administración y la actuación de la empresa se ajustaron al principio de buena fe y confianza legítima y que si se infiere que la actuación tenía la finalidad de "*esquivar y obviar el procedimiento de publicidad, igualdad y libre concurrencia que ha de presidir la contratación administrativa, entonces no es posible exigir a la Administración la protección de la institución del enriquecimiento injusto".*

- Gastos de personal

Los acuerdos en contra del criterio del Interventor en materia de gastos de personal, 65, supusieron el 17% del total de los expedientes examinados, por un importe total de 44.550.418 euros, el 17% del total de la muestra. Es necesario precisar que en este apartado se hace referencia exclusivamente a reparos motivados por infracciones de las normas reguladoras de los gastos de personal y asociados, ya que existen otros gastos de personal reparados por otras causas ajenas a la gestión de personal, como por ejemplo, la insuficiencia de crédito o el incumplimiento en la prelación de las órdenes de pago.

Las deficiencias sobre las que advertían en sus reparos se pueden clasificar en: reparos sobre retribuciones- ya sea en su cuantificación o en su definición-, advertencias relativas a la contratación de personal, y deficiencias en elementos esenciales en la gestión de personal y en la organización de las entidades locales, como la plantilla o la RPT, ya que suponen instrumentos necesarios para establecer la configuración organizativa interna de las unidades, la dotación de recursos humanos y las retribuciones complementarias que se les asignen, entre otros extremos. En relación con los reparos sobre gastos de personal es preciso tener en cuenta que, normalmente, el reparo se interpone con carácter previo a la aprobación de la nómina mensual,

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

habiéndose considerado el importe como el global de la nómina con independencia del concepto reparado, ya que, las nóminas, por ser un tipo de expediente de gasto cuya tramitación está tasada, son objeto de un acto único de aprobación y no siempre es posible individualizar el importe que originó el reparo.

En relación con las causas más significativas de reparos de los Interventores se puede citar:

- En 28 informes de reparo, por importe de 28.254.245 euros, el 11% del total analizado, se advirtió de posibles infracciones en la asignación y cuantificación del complemento de productividad.

- En otros nueve expedientes, por importe de 12.077.612 euros, el 4,5% del total de la muestra, se abonaron nóminas a pesar de que el Interventor discrepó sobre la composición o cuantificación de conceptos retributivos distintos de la productividad.

- En 21 expedientes, por importe de 3.768.615 euros, el 1,4% del total, los Interventores repararon la nómina al carecer la entidad local de RPT o existir graves deficiencias en su contenido. En particular, las intervenciones de los Ayuntamientos de Ribadesella (Principado de Asturias)[41], Chantada (Lugo) y San Andrés de Rabanedo (León) manifestaron en sus notas de reparo que el respectivo Ayuntamiento carecía de RPT.

Estos expedientes correspondían a once entidades, superando en cinco de ellas el importe de los acuerdos el 10% de sus obligaciones reconocidas de 2013, o un importe de 5 millones de euros.

- Subvenciones

En materia de subvenciones, se ha verificado que los Interventores de cinco entidades manifestaron su oposición en 26 expedientes, el 6% del total analizado, por un importe total de 4.612.240 euros, el 2% del total del gasto liquidado analizado en la muestra.

Las dos causas más representativas de los reparos de Intervención en materia de subvenciones fueron las siguientes:

- El incumplimiento de obligaciones por los beneficiarios, en cinco expedientes por importe de 2.767.507 euros, el 1% del total de la muestra.

- Discrepancias con el órgano gestor en relación con el objeto de la subvención o el procedimiento de concesión, catorce expedientes por importe de 1.741.294 euros, el 1% del total de la muestra.

[41] El Ayuntamiento de Ribadesella considera en sus alegaciones que la ausencia de RPT en la entidad local no puede motivar un reparo suspensivo de los previstos en el apartado c) del artículo 216.2 del TRLRHL en aplicación del apartado e del artículo 154 de la LGP 47/2003. Sin embargo, la RPT es un instrumento esencial de ordenación organizativa y de recursos humanos de una entidad local, ya que define la estructura organizativa, el número de puestos, las características esencias de los mismos, entre ellas las retribuciones complementarias que se les asignen o el subgrupo en el que se clasifiquen. Su no existencia puede implicar posibles irregularidades en la tramitación de la nómina de los empleados públicos, ya que la plantilla, como documento principalmente presupuestario, tiene un alcance más limitado y de naturaleza puramente presupuestaria, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2008.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Infracciones en el orden de prelación de pagos

En el análisis de la muestra fueron identificados expedientes resueltos en contra de reparos de la Intervención en diecisiete acuerdos relativos a órdenes de pago o pagos materiales por un importe total de 34.862.022 euros, lo que suponía el 13% del total analizado. Estos expedientes provenían de cuatro entidades. Entre estas cabe destacar el Ayuntamiento de Los Palacios y Villafranca (Sevilla), al que ya se ha hecho referencia anteriormente, en el que el número de resoluciones contrarias al criterio del Interventor en materia de prelación de pagos alcanzaba una proporción muy significativa en relación con el total de los pagos de la entidad.

La motivación de estos reparos se encontraba en el contenido del artículo 187 del TRLRHL, que regula la prioridad de los pagos de las entidades locales y que, en la actualidad, debe interpretarse teniendo en cuenta la prioridad absoluta del pago del reembolso de operaciones de endeudamiento introducida por el artículo 135.3 de la Constitución, tras la reforma de septiembre de 2011, desarrollada en este aspecto por el artículo 14 de la LOEPSF.

- *Otra consideraciones en relación con los resultados del análisis de la muestra de gastos concluidos en contra del criterio del Interventor*

La muestra de expedientes concluidos en contra del criterio del órgano Interventor ha sido objeto de análisis en función de otros parámetros tales como el órgano que adoptó el acuerdo de realizar el gasto en contra de aquel (fuera resolviendo una discrepancia o no) y la fase de gasto en la que se reparó el expediente de gasto.

Atendiendo al órgano que resolvió el reparo o acordó realizar el gasto en contra del criterio del Interventor, resulta lo siguiente:

- El Alcalde-Presidente aceptó la discrepancia en contra del criterio del interventor en el 48% de los expedientes, por un importe de 113.326.692 euros, el 42% del total analizado.

  En 63 expedientes de trece entidades, por un importe de 15.412.389 euros, los Decretos de Alcaldía resolvieron expedientes en contra del criterio del Interventor tramitados al margen del procedimiento ordinario. En relación con esta cuestión, no existe norma legal ni reglamentaria que reconozca la competencia al Alcalde para aprobar este tipo de expedientes, con excepción de la interpretación del artículo 60.2 del RD 500/1990 que faculta al Alcalde-Presidente, en caso de que exista crédito, para aprobar expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito.

- Los Plenos de las entidades locales acordaron realizar el gasto en contra del criterio del interventor en el 38% de los expedientes analizados, 159, por importe de 126.092.835 euros, el 47% del total analizado.

  Al menos un 96% del número de expedientes aprobados por el Pleno, por importe de 76.834.878 euros, el 61% del importe de gasto liquidado en contra del criterio del Interventor por acuerdo de Pleno, respondió a resoluciones de este en las que no había existido una tramitación regular del expediente que se acordaron para evitar el enriquecimiento injusto. En todos estos casos el informe de Intervención no podía calificarse como una nota de reparo suspensivo en los términos del artículo 216 del TRLRHL, sino que se encontraba en la segunda categoría antes referida, esto es, como un informe en el que el Interventor manifestaba su criterio discordante con la propuesta de Acuerdo en el que reflejaban las posibles infracciones detectadas en la tramitación del gasto, emitido ante la imposibilidad de realizar un informe de fiscalización previa ordinario.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En el resto de los expedientes resueltos por el Pleno, seis, el 4% de los expedientes, por el restante 39% del importe, 49.257.957 de euros, el Pleno resolvió discrepancias entre el órgano gestor y el órgano de intervención, en todo caso a favor del órgano gestor.

- Por su parte, la Junta de Gobierno[42] acordó realizar gastos en contra del criterio del Interventor en 60 expedientes, el 14% del total analizado, por un importe de 29.519.013 euros, el 11% del total examinado.

  De los expedientes resueltos por la Junta de Gobierno, 53, por importe de 27.122.044 euros, respondieron a la modalidad de los que se acuerda realizar un gasto en expedientes al margen del procedimiento ordinario, habiendo emitido el Interventor un informe en el que advertía de las posibles infracciones existentes en su contenido y tramitación.

  Determinadas notas de Intervención incluidas en el referido importe no podían ser calificadas como informes de fiscalización previa. De ellos, 28 correspondían al Ayuntamiento de Madrid[43], por 17.620.344 euros; cinco al Ayuntamiento de Murcia, por importe de 3.621.978 euros; 14 al Ayuntamiento de Santiago de Compostela, por 2.810.742 euros; y tres, a los Ayuntamientos de Valencia y Sevilla, por importe de 2.265.769 y 803.211 euros, respectivamente.

  Por otra parte, la Junta de Gobierno resolvió otros siete expedientes, por importe de 2.239.969 euros, en contra del criterio expresado en un reparo formal del Interventor. Estrictamente, el TRLRHL no contempla a la Junta de Gobierno como órgano para resolver reparos, siendo además una competencia indelegable de acuerdo con el artículo 217.1 del TRLRHL. Sin embargo diversas entidades, algunas de ellas municipios de gran población, acordaron la realización de gastos convalidando expedientes a través de acuerdos de la Junta de Gobierno. Estas entidades fueron los Ayuntamientos de Sevilla, tres expedientes por importe de 1.982.180 euros, y El Ferrol[44] cuatro expedientes por importe de 414.790 euros.

Atendiendo a la fase de gasto en la que el Interventor manifestó el reparo en los expedientes de la muestra[45], el resultado es el siguiente:

- El 76% de los expedientes, que sumaban un 58% del importe total, 154.166.252 euros, fueron concluidos habiendo manifestado el Interventor su reparo en la propuesta de la fase de reconocimiento de obligación.

- El 14% de los expedientes, por un importe que representaba el 27% del total, 72.004.918 euros, fueron reparados en la fase de aprobación del gasto.

- El 5% de los expedientes, por un importe de 35.918.534 euros, el 13%, fueron concluidos en contra del criterio del Interventor habiendo sido el reparo interpuesto en la fase de orden de pago o en el pago material.

---

42 La disposición adicional segunda, apartado 3, del TRLCSP atribuye determinadas competencias en materia de contratación a la Junta de Gobierno local en los municipios de gran población.

43 La 22/2006, de 4 de julio, de capitalidad y régimen especial de Madrid atribuye competencias especiales a la Junta de Gobierno, entre las que se encuentra la convalidación de crédito -artículo 17.1.g).

44 Dictado previo acuerdo de Delegación de competencias del Alcalde en la Junta de Gobierno.

45 Los expedientes con omisión de fiscalización previa o que fueron incluidos en un reconocimiento extrajudicial de crédito, se informarán por primera vez al ser sometida la propuesta de reconocimiento de obligación al órgano correspondiente. En aquellos casos en los que se analizaron expedientes con varias fases acumuladas se tomó en consideración la más avanzada.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Un 4% de los expedientes, por importe de 2.179.550 euros, el 0,81% del total, fueron reparados en la fase de compromiso de gasto.

- En un 1% de los expedientes analizados, por un importe total de 3.772.722 euros, por el porcentaje restante -en torno a un 1%-, no fue posible identificar la fase del gasto en la que se interpuso el reparo.

III.4. PROCEDIMIENTOS TRAMITADOS EN EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES POR GASTOS EJECUTADOS SIN CRÉDITO PRESUPUESTARIO

La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), y el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local (TRRL), establecen el principio de responsabilidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración Pública. Este principio se plasma en los artículos 78.3 de la LRBRL y en el artículo 60 del TRRL, que consagran las responsabilidades de las autoridades y funcionarios por los daños y perjuicios que pudiesen ocasionar a la Corporación por dolo o negligencia, o por la adopción de actos o la realización de actos contrarios a las disposiciones legales.

Como se ha señalado en apartados anteriores, la liquidación o realización de gastos sin crédito presupuestario o con crédito insuficiente supone el incumplimiento de los principios que establecen la limitación cuantitativa, cualitativa y temporal de los créditos del presupuesto de gastos y del procedimiento ordinario de gestión del mismo. Para el caso de incurrir en este incumplimiento, el artículo 188 del TRLRHL dispone que existe responsabilidad de los ordenadores de pagos y gastos, y en su caso, de los interventores que no adviertan por escrito de su improcedencia, por los gastos autorizados y por las obligaciones que se reconozcan o paguen sin crédito suficiente.

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), en lo que se refiere al Sector público estatal se pronuncia en similares términos en sus artículos 176, 177 y 179. En el ámbito de la Administración estatal existe además una norma que determina el régimen del expediente administrativo de responsabilidad contable, a través del Real Decreto 700/1988, de 1 de julio. Este procedimiento resulta de aplicación al ámbito local conforme con el artículo 20 del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo. La responsabilidad que se declare en estos expedientes administrativos de responsabilidad contable es reparatoria, no sancionadora, y tendrá por objeto reparar los daños y perjuicios que se consideren producidos en el patrimonio público.

Todo ello sin perjuicio de la facultad del Tribunal de Cuentas de avocar el conocimiento del asunto, a tenor de lo previsto en el artículo 41 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y en el apartado e) del artículo 3 de la Ley 7/1988 de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), así como para conocer de los recursos que se formulen contra las resoluciones dictadas en estos procedimientos, de acuerdo con el artículo 54.1.a) de la LFTCu. Precisamente una de las funciones del Tribunal de Cuentas consiste en el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en la que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Por otra parte, como se ha indicado anteriormente, la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información y buen gobierno, ha reforzado las medidas que tratan de evitar la ejecución de gastos sin crédito presupuestario, tipificando como falta muy grave en su artículo 28 c), el comprometer gastos, reconocer obligaciones u ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la normativa presupuestaria de

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

aplicación a la Administración correspondiente. Este precepto entró en vigor el 11 de diciembre de 2013, por lo que no ha afectado prácticamente al ámbito temporal de la fiscalización.

Sin embargo, en lo que respecta al ámbito de la Administración local esta norma encontraría dificultades para la aplicación de determinadas medidas previstas, sobre todo en las entidades de dimensión intermedia y reducida, ya que el órgano que dispone gastos, reconoce obligaciones y actúa como ordenador de pagos es el Alcalde-Presidente, cuya condición de cargo electo no puede verse afectada por las disposiciones contenidas en el Título II de la Ley 19/2013, de Transparencia, de acuerdo con el artículo 25.3 de dicha disposición.

Asimismo, la gestión del gasto público incumpliendo los preceptos establecidos en la normativa presupuestaria también tiene reflejo en determinados tipos penales previstos en el Código Penal, que castiga conductas muy concretas como la malversación de fondos públicos, entre otros, si bien no contiene un tipo penal específico referido a la ejecución de gastos sin consignación presupuestaria[46].

Por último, es preciso hacer referencia a la posible exigencia de responsabilidades disciplinarias. En este ámbito, el Estatuto Básico del Empleado Público[47] (EBEP) no tipifica expresamente como falta muy grave o grave la realización de gastos sin crédito presupuestario. Sin embargo, esta conducta puede constituir, entre otras, una infracción muy grave de las tipificadas en el artículo 95 del EBEP, tal como un "*notorio incumplimiento de las funciones esenciales inherentes al puesto de trabajo o funciones encomendadas*" o la "*adopción de acuerdos manifiestamente ilegales que causen perjuicio grave a la Administración o a los ciudadanos*". Los procedimientos disciplinarios regulados en esta ley no prevén el resarcimiento a la Administración de los posibles perjuicios ocasionados, a diferencia de los contemplados en la LGP, en el TRLRHL o incluso en el Código Penal.

En el marco de la presente fiscalización se solicitó a las entidades seleccionadas en la muestra información acerca de la existencia de procedimientos, ya fueran contables, disciplinarios, penales, en aplicación del artículo 188 del TRLRHL o de cualquier otra naturaleza, en curso o concluidos entre el año 2009 y el final del ámbito temporal fiscalizado –abril de 2014-, en los que se exigieran responsabilidades por gastos ejecutados sin crédito presupuestario.

Únicamente tres de las 159 entidades fiscalizadas, el 2%, indicaron que había tenido lugar, o estaba en curso algún tipo de procedimiento de responsabilidad por dicha circunstancia:

- En el Ayuntamiento de Alboraya (Comunitat Valenciana): se concluyó un procedimiento disciplinario, fundamentado en la comisión de una falta muy grave de las tipificadas en el artículo 54.2 del Estatuto de los Trabajadores aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo,[48] en relación con una Fundación[49] dependiente del Ayuntamiento en 2010,

[46] El Tribunal Supremo, en la Sentencia 114/2001, de 29 de enero, apreció prevaricación en el caso de un Alcalde que dictó once resoluciones ordenando el pago de diversos créditos que ostentaban terceros contra el Ayuntamiento sin estar previamente reconocidos ni existir consignación presupuestaria.

[47] La ley 7/2007, de 7 de abril, por la que se aprueba el Estatuto Básico del Empleado Público ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público.

[48] En la actualidad derogado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

[49] Las fundaciones del sector público carecen de presupuesto limitativo, no obstante sus recursos forman parte del ámbito de aplicación de las exigencias de posibles responsabilidades en la gestión de caudales y efectos públicos.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

por falta de justificación de salidas de tesorería y no ingreso de recursos en metálico de la Fundación “Comunitat Valenciana para el desarrollo de Alboraya”, por un total de 37.056 euros.

- En el Ayuntamiento de Cuenca: se abrió un procedimiento administrativo por la Junta de Gobierno de reclamación de cantidades por la insuficiente justificación de un pago a justificar correspondiente al ejercicio 2011, por un importe de 5.676 euros.

- En el Ayuntamiento de Arganda del Rey (Comunidad de Madrid): se inició un procedimiento disciplinario, motivado en el artículo 95.2 g) del EBEP, a consecuencia de la existencia de determinados gastos no aplicados al presupuesto.

A pesar del volumen de gastos pendientes de aplicar a presupuesto, de al menos 580.307.749 euros, y de los pagos de operaciones pendientes de aplicación presupuestaria, que ascienden al menos a 10.504.244 euros, no se ha comunicado a este Tribunal de Cuentas ningún otro tipo de procedimiento de exigencia de responsabilidad más allá de los descritos.

Esta situación lleva a concluir que la tramitación de procedimientos y la exigencia de responsabilidades por parte de las entidades locales como consecuencia de la ejecución de gastos sin consignación presupuestaria resultan muy escasas. El hecho de que sea necesario atender a las obligaciones ejecutadas sin imputar a presupuesto –pues de otra manera, se produciría un enriquecimiento injusto en favor de la Administración– no exime de la responsabilidad que, de acuerdo con el artículo 188 del TRLRHL y el 28 de la Ley de Transparencia, debe exigirse al órgano competente que haya incumplido el procedimiento de ejecución del presupuesto mediante la ordenación de gastos o pagos sin crédito presupuestario. Dicha responsabilidad deberá reclamarse por el importe de los gastos y pagos liquidados sin crédito.

La no exigencia de responsabilidad puede redundar en el incumplimiento del procedimiento de ejecución del gasto público en la medida en que la ejecución de gastos sin crédito presupuestario -lo que supone una omisión de trámites esenciales en el procedimiento de ejecución del gasto público y el incumplimiento de principios presupuestarios- no lleva aparejada ninguna consecuencia para quienes están a cargo de la gestión de los recursos públicos. Esta circunstancia desvirtúa la institución del presupuesto como herramienta limitadora del gasto y orientadora del plan económico-financiero de cada una de las entidades y como expresión del mandato del Pleno, como órgano de representación de los ciudadanos, al ejecutivo de la entidad.

Procedimientos abiertos por posibles responsabilidades contables en el Tribunal de Cuentas

La LOTCu así como la LFTCu atribuyen al Tribunal de Cuentas el conocimiento de la responsabilidad contable en la que hubieran podido incurrir quienes tengan a su cargo la gestión de caudales y efectos públicos.

En el cuarto trimestre de 2015, respecto de 34 entidades de las 159 que han sido objeto de fiscalización, lo que representaba el 21% de la muestra, existían procedimientos abiertos por responsabilidad contable derivados de la gestión de los fondos públicos. Estas 34 entidades tenían abiertos un total de 59 procesos, de los cuales el 31% correspondía a pagos indebidos, el 29% a procedimientos de contratación, el 17% a infracciones de gestión contable y presupuestaria y el 15% a cuestiones vinculadas con retribuciones, como se refleja en el siguiente cuadro:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 43: Procesos de responsabilidad contable abiertos en la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas por tipo

Tipo de proceso	Número Entidades	Número procesos
Contratación	15	17
Malversación	2	2
Gestión contable y presupuestaria	10	10
Pagos indebidos	7	18
Retribuciones	4	9
Otros	3	3
Total	**34**[50]	**59**

III.5. INFORMACIÓN REMITIDA AL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS SOBRE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y LOS GASTOS EJECUTADOS SIN CONSIGNACIÓN PRESUPUESTARIA

La LOEPSF amplió la profundidad y detalle de la información a remitir al MINHAP por parte de las entidades locales en relación con el cumplimiento del principio de transparencia y el seguimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Por su parte, la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial, reformó el contenido del artículo 27 de la LOEPSF, que se refiere a dicho principio de transparencia y regula la información que deben proporcionar las entidades locales al MINHAP.

El contenido de esta información se encuentra recogido en la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la LOEPSF, posteriormente modificada por la Orden HAP/2082/2014, de 7 de noviembre.

En particular, el artículo 15 de la citada Orden regula la información a enviar con periodicidad anual y, el artículo 16, los datos que deben ofrecerse trimestralmente a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del MINHAP. Dicha información se completa con datos relativos a la gestión de personal, regulados en el artículo 7 de la Orden.

En particular, las entidades locales están obligadas a remitir información sobre las siguientes cuestiones:

- Presupuestos: con carácter anual, información sobre el marco presupuestario plurianual, previsión de presupuestos, presupuestos aprobados y liquidación presupuestaria, enviándose un avance de ejecución del ejercicio tanto anual como trimestralmente.

- Endeudamiento: nivel de deuda a corto y largo plazo y detalle por naturaleza y tipo de operación de pasivo, remitiéndose tanto trimestral como anualmente.

[50] No coincide la suma de los subtotales al haber determinadas entidades en las que hay más de un proceso abierto y, en algunos casos, de más de una categoría de las descritas.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Efectivos de personal y gastos del capítulo 1 del presupuesto, comunicándose estos datos con frecuencia tanto anual como trimestral.

- Magnitudes presupuestarias y financieras: se envía información sobre el remanente de tesorería, endeudamiento a corto y largo plazo, datos de pagos pendientes de aplicación y operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, tanto con periodicidad anual como trimestral.

- Cumplimiento de la regla de gasto y datos sobre los ajustes para el cálculo de la necesidad o capacidad de financiación, de acuerdo con los criterios de contabilidad nacional, datos que se envían tanto anual como trimestralmente.

- Datos de detalle y a nivel consolidado sobre el cumplimiento de los objetivos de necesidad o capacidad de financiación y endeudamiento, que se comunican tanto anual como trimestralmente.

- Pasivos contingentes: Se remite información con frecuencia anual y trimestral.

- Cuentas anuales de las entidades principales y dependientes, información que se remitirá anualmente.

  Esta previsión relativa a las cuentas anuales genera una duplicidad de remisiones ya que se adiciona a la obligación de rendir cuentas que debe hacerse efectiva ante el Tribunal de Cuentas, de conformidad con el artículo 212 del TRLRHL, y, en su caso, ante el OCEX, con arreglo a la correspondiente legislación autonómica. La remisión de las cuentas anuales de las entidades locales a que la Orden 2105/2012 hace referencia, genera, en consecuencia, una doble obligación para aquellas, siendo así, además, que el principio de transparencia que motiva, con arreglo a dicha Orden, esta remisión, ya queda suficientemente garantizado mediante la publicación de las cuentas que se viene realizando desde el año 2011 en el Portal de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales gestionado por el Tribunal de Cuentas y los OCEX (www.rendiciondecuentas.es), ya que facilita información de carácter público que se puede consultar por las Administraciones Públicas y por cualquier interesado.

Se ha examinado la información que 53 entidades de la muestra ha remitido al MINHAP cuyo importe de acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto era superior a 1 millón de euros. La información analizada ha sido enviada en la comunicación anual correspondiente al ejercicio 2013 y la trimestral del primer trimestre de 2014. En el Anexo 15 de este Proyecto se presenta, por entidad, la información remitida por las entidades al MINHAP que ha sido analizada en el marco de esta fiscalización.

Los Ayuntamientos de Caspe (Zaragoza) y Arganda del Rey (Comunidad de Madrid) no remitieron a este Tribunal de Cuentas la información solicitada. El Ayuntamiento de Rincón de la Victoria (Málaga) envió información que no se ajustaba a la petición formulada.

La información que las entidades deben remitir al MINHAP en relación con los datos sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto se contiene en varios modelos o cuadros del conjunto de los que deben enviar. En particular hay un modelo específico dedicado a dichos acreedores y un apartado sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto en los datos sobre el remanente de tesorería.

Los datos sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto deben ser coherentes, desde una perspectiva interna, en los distintos modelos que componen la información que las entidades remitieron al MINHAP y desde la perspectiva del control externo, con los datos contables remitidos al Tribunal de Cuentas u OCEx correspondiente.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Las entidades locales comunicaron al MINHAP un importe agregado de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto[51] de 451.504.245 euros, mientras que dicho importe calculado de acuerdo con los datos de esta fiscalización, ascendía a 539.447.002 euros.

En relación con las incoherencias advertidas en la información comunicada al MINHAP, en siete entidades de las 53 que remitieron datos, el estado dedicado a información sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto estaba incompleto o no pudo ser objeto de tratamiento para el ejercicio 2013. Estas entidades fueron los Ayuntamientos de Cáceres, Zamora, Caspe (Zaragoza), Arganda del Rey (Comunidad de Madrid), Adra (Almería), Rincón de la Victoria (Málaga) y Valencia.

En el 54% de las entidades, el saldo de cierre sobre operaciones pendientes de aplicar a presupuesto registrado en el "*Remanente de Tesorería*" no coincidía con la comunicación de datos incluido en el modelo específico sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013, cuando debería ser el mismo.

Así, el Ayuntamiento de Zaragoza, comunicó una cuantía igual a cero[52] como importe de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto en la información del remanente de tesorería, mientras que el importe de sus acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto ascendía a 27.859.354 euros a 31 de diciembre de 2013. Por su parte, el Ayuntamiento de Zamora manifestó que no era obligatoria la remisión del modelo específico de información sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, aun cuando no hay en la normativa sobre esta información previsión alguna que indique que el envío haya de ser potestativo. Sin embargo, sí comunicó un importe de 2.439.770 euros en el apartado destinado a acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de otros modelos.

Por lo tanto, de las comprobaciones resulta que el importe sobre acreedores pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 que las entidades locales comunicaron al MINHAP era inferior al importe agregado que estas mismas entidades comunicaron al Tribunal de Cuentas en el desarrollo de los trabajos de fiscalización. La diferencia observada ascendía a 87.942.757 euros correspondientes a la información de dieciocho entidades.

En cuanto al origen de las diferencias detectadas, cabe hacer las siguientes consideraciones:

- En diez de estas entidades, el importe sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto era mayor que la comunicada al MINHAP. En este sentido, debe indicarse que el Ayuntamiento de Valencia no remitió los datos al MINHAP sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, aunque mantenía 42.690.517 euros de saldo en su cuenta por este concepto a cierre de 2013, manifestando la entidad que no pudo cumplimentar el modelo por problemas informáticos para cuantificar el importe pagado de las operaciones que figuraron en algún momento en esa cuenta. Otras entidades que comunicaron al MINHAP que no tenían acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto pero que, sin embargo, contaban con ellos por importe superior a 1 millón de euros fueron: los Ayuntamientos de Adra (Almería), El Ferrol (A Coruña), Torrejón de Ardoz (Comunidad de Madrid) y La Muela (Zaragoza).

[51] Esta información correspondía a 50 entidades.

[52] El Ayuntamiento de Zaragoza no incluyó los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto en el formulario del Remanente de Tesorería al considerar que esta rúbrica no forma parte de dicha magnitud según está definida en la Regla 86 de la ICAL.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- Un total de ocho entidades comunicaron al MINHAP un importe superior de saldo de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto al que resultó de los trabajos de fiscalización. En tres de esas entidades, la diferencia era superior a 1 millón de euros: San Miguel de Abona (Santa Cruz de Tenerife), 1.631.208 euros; Badalona (Barcelona), 1.727.679 euros; e Illora (Granada), 2.487.060 euros. En el caso del Ayuntamiento de Badalona, la diferencia de 1.727.679 euros se explicaba por unos intereses de demora que no figuraban contabilizados, a los que ya se ha aludido en el apartado III.1.1 del presente Proyecto, pero que se incluyeron en el importe comunicado al MINHAP.

Una incoherencia que se ha observado en los trabajos de fiscalización se refiere a la información enviada sobre el remanente de tesorería por el Ayuntamiento de La Muela (Zaragoza), que comunicó por error al MINHAP un remanente de tesorería negativo de 490.937.919 euros, pese a que el remanente, de acuerdo con las cuentas de 2013 rendidas a este Tribunal de Cuentas, era de 4.475.905 euros negativos.

- *Información sobre endeudamiento y estabilidad presupuestaria*

De la información comunicada por las entidades locales al MINHAP, constan los siguientes datos de endeudamiento y resultados en términos de estabilidad presupuestaria consolidados de las entidades locales de la muestra:

- *Endeudamiento*

Las 50 entidades sobre las que se ha recibido información mantenían un endeudamiento conjunto de 13.053.425.561 euros. En términos de promedio, el nivel de endeudamiento por habitante -excluidas diputaciones y cabildos insulares- era de 1.311 euros por habitante. El 94% de este importe, 12.277.616.972 euros, correspondía a deuda financiera de las entidades principales, y el resto, 775.808.589 euros, un 6%, a la deuda financiera contraída por las entidades dependientes y adscritas.

Un total de diecisiete entidades, el 34%, mantenían un nivel de endeudamiento superior a los 1.000 euros por habitante. De ellas destacaban los Ayuntamientos de Moià (Barcelona) y Gandía (Valencia), cuya ratio de endeudamiento por habitante ascendía a 2.863 y 3.038 euros, respectivamente.

En términos agregados, los Ayuntamientos de Madrid, Valencia y Zaragoza eran los más endeudados a cierre del ejercicio 2013. Las tres entidades mantenían más de 25 millones de euros en obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013, por lo que concurría un elevado endeudamiento con importes relevantes de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

- *Relación entre las cifras de capacidad o necesidad de financiación e importe de Acreedores por Operaciones Pendientes de Aplicar a Presupuesto.*

Los Ayuntamientos de Cuenca y Brenes (Sevilla), además de los ya referidos anteriormente -Caspe (Zaragoza) y Arganda del Rey (Comunidad de Madrid)- no remitieron información sobre la capacidad o necesidad de financiación comunicada al MINHAP.

En términos agregados, las 49 entidades analizadas concluyeron el ejercicio 2013, a nivel consolidado, con 1.676.968.388 euros de capacidad de financiación.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En nueve de estas 49 entidades, el 18%, el ejercicio 2013 se cerró con necesidad de financiación (déficit). De estas nueve entidades, el importe del déficit o necesidad de financiación superó el millón de euros en siete de ellas, como se muestra en el cuadro siguiente. Las otras dos entidades que se encontraban en este caso, Marratxí (Illes Balears) y A Coruña, finalizaron el ejercicio con una necesidad de financiación inferior a 1 millón de euros.

Cuadro 44: Entidades que cerraron el ejercicio 2013 con necesidad de financiación superior a 1 millón en términos de contabilidad nacional

Entidad	Comunidad Autónoma	Pobl.	Necesidad de financiación entidad principal y dependientes	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto entidad principal	Pagos pendientes de aplicación entidad principal	Total deuda viva entidad principal y dependientes	OPAP por hab.	Deuda viva por hab.
Alboraya[53]	Comunitat Valenciana	23.269	(1.513.388,48)	3.299.794,95	5.716.166,32	43.047.774,19	141,81	1.850,01
Gandía	Comunitat Valenciana	78.543	(11.905.430,52)	13.806.573,08	12.891.685,92	238.584.240,73	175,78	3.037,63
Illora	Andalucía	10.638	(1.661.446,23)	4.779.288,22	2.487.059,77	9.785.903,48	449,27	919,90
La Unión	Región de Murcia	19.263	(2.065.086,75)	1.810.279,65	73.493,85	13.989.662,41	93,98	726,25
Los Alcázares	Región de Murcia	16.568	(3.318.686,09)	4.463.778,00	326.336,13	10.128.961,81	269,42	611,36
Puerto Real	Andalucía	41.537	(4.146.105,43)	2.248.377,62	36.319,00	76.959.033,94	54,13	1.852,78
Rincón de la Victoria	Andalucía	41.827	(7.789.517,27)	sin datos	sin datos	62.958.264,30	N/A	1.505,21

En términos relativos, cuatro entidades mantenían un volumen de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto superior a 100 euros por habitante, destacando el Ayuntamiento de Illora (Granada) con 449 euros por habitante de acreedores por estas operaciones. En lo que respecta al endeudamiento, de las siete entidades, cuatro superaban la cifra de 1.000 euros por habitante a cierre de 2013, fundamentalmente el Ayuntamiento de Gandía (Valencia) con 3.038 euros por habitante.

De los datos que se describen en el cuadro anterior, se deduce la relación entre un elevado importe de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 y la existencia de situaciones de desequilibrio financiero en términos de contabilidad nacional. Además, este tipo de circunstancias suele ir acompañada de un nivel significativo de endeudamiento, lo que dificulta aún más lograr una situación equilibrada y sostenible de las cuentas de las entidades.

La combinación de un saldo negativo, en términos de necesidad de financiación, con un elevado importe de gastos no aplicados a presupuesto supone una situación de desequilibrio en términos de equilibrio presupuestario.

[53] El Ayuntamiento de Alboraya (Valencia) remitió datos de sus acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a este Tribunal de Cuentas, pero la información remitida al MINHAP no se ha podido tratar al ser información trimestral y no anual del ejercicio 2013.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Las restantes 40 entidades de las 49 sobre las que se dispone de información, el 82%, cerraron el ejercicio 2013 con capacidad de financiación, aun cuando todas ellas mantenían más de 1 millón de euros de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto a cierre del año. De ellas, diecisiete entidades concluyeron 2013 con capacidad de financiación, en términos de contabilidad nacional, superior a 10 millones de euros, tal y como se refleja en el siguiente cuadro:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 45: Entidades que concluyeron el ejercicio 2013 con capacidad de financiación superior a 10 millones de euros, en términos de contabilidad nacional

Entidad	Comunidad Autónoma	Pobl.	Capacidad de financiación entidad principal y dependientes	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Pagos pendientes de aplicación entidad principal	Total deuda viva entidad principal y dependientes	OPAP por habitante	Deuda viva por habitante
Alicante/Alacant	C. Valenciana	335.052	26.599.257,70	27.759.340,26	10.834,81	148.817.371,01	82,85	444,16
Almería	Andalucía	192.697	26.711.970,50	4.908.398,40	50.929,48	91.810.444,80	25,47	476,45
Llucmajor	Illes Balears	37.257	11.278.740,86	3.376.298,06	789,01	51.733.586,44	90,62	1.388,56
Palma	Illes Balears	398.162	32.455.245,06	22.683.312,37	2.121.568,48	365.444.072,83	56,97	917,83
Badalona	Cataluña	219.708	34.950.941,95	12.018.839,35	4.201,84	139.536.026,33	54,70	635,10
Cáceres	Extremadura	95.925	11.797.160,67	12.731.597,81	788.080,78	26.909.469,69	132,72	280,53
Dip. Prov. de Cádiz	Andalucía	-	53.177.107,17	1.784.114,20	260.596,90	192.138.004,57	N/A	N/A
Getafe	Comunidad de Madrid	172.526	24.144.542,64	1.493.937,77	135.522,47	42.590.777,54	8,66	246,87
Madrid	Comunidad de Madrid	3.207.247	965.801.647,65	147.820.733,60	3.612,13	7.063.597.662,24	46,09	2.202,39
Benalmádena	Andalucía	69.002	18.974.437,17	9.940.243,29	387.133,14	135.799.740,97	144,06	1.968,06
Estepona	Andalucía	67.986	16.798.181,67	13.310.842,02	1.304.893,34	76.521.633,70	195,79	1.125,55
Las Palmas de G. C.	Islas Canarias	383.050	31.874.440,71	16.251.003,14	1.177.542,74	152.729.860,65	42,43	398,72
Cabildo I. de Tenerife	Canarias	-	82.154.133,98	7.055.058,50	174.834,73	302.318.257,83	N/A	N/A
Sevilla	Andalucía	700.169	85.509.883,67	1.563.902,58	0,00	462.820.672,93	2,23	661,01
Toledo	Castilla-La Mancha	83.593	11.440.994,10	4.373.333,74	3.701.039,49	60.863.722,31	52,32	728,10
Valencia	C. Valenciana	792.303	94.359.457,72	0,00	178.486,20	875.432.389,68	0,00	1.104,92
Zaragoza	Aragón	682.004	91.061.992,02	27.859.353,81	0,00	856.575.370,00	40,85	1.255,97

En los Ayuntamientos de Madrid, Valencia, Zaragoza y Sevilla, la capacidad de financiación superó los 50 millones de euros, por importe de 965.801.648, 94.359.458[54], 91.061.992 y 85.509.884 euros, respectivamente.

Con la excepción de los Ayuntamientos de Sevilla y Getafe (Comunidad de Madrid) y de la Diputación Provincial de Cádiz, el resto de las entidades, a pesar de su resultado en términos de capacidad de financiación, mantenían un importe significativo de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. En particular, tres entidades, los Ayuntamientos de Benalmádena (Málaga),

54 En el caso del Ayuntamiento de Valencia, la capacidad de financiación aquí reflejada responde a la información comunicada al MINHAP sin tener en cuenta la información sobre obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por importe de 42.690.517 que no se comunicó, tal y como se ha señalado en este Epígrafe.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cáceres y Estepona (Málaga) contaban con un volumen de acreedores por dicho concepto superior a 100 euros por habitante.

De ello se deduce que coexiste la obtención de superávit en términos del SEC, con el mantenimiento de saldos por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto y del nivel de endeudamiento. Si se tiene en cuenta la evolución del importe de los acreedores pendientes de aplicar en relación con el ejercicio anterior -2012-, hay entidades que redujeron el importe, como es el caso de los Ayuntamientos de Sevilla (-88%), Toledo (-43%) o Zaragoza (-42%), mientas que hay otras en las que aumentó, como son la Diputación Provincial de Cádiz (2.059%) o los Ayuntamientos de Madrid (531%), Palma (43%) y Valencia (30%).

Aparte de las diferencias metodológicas entre el cálculo del resultado presupuestario y el de contabilidad nacional, lo cierto es que la utilización de los criterios de contabilidad nacional como principal método de referencia para orientar los objetivos de la gestión y evaluar la situación financiera de las entidades antes referidas ha provocado una aparente pérdida progresiva de relevancia del presupuesto como elemento limitador del gasto, ya que se ha apreciado la persistencia de elevadas cuantías de gasto ejecutado pendiente de aplicar a presupuesto, aun cuando se presente superávit en términos de contabilidad nacional. Esta circunstancia, al igual que la adopción de acuerdos contrarios a un reparo del Interventor fundamentado en la insuficiencia de crédito o la no exigencia de responsabilidades por la realización de gastos sin crédito presupuestario son elementos que, como se ha señalado, socavan el significado del presupuesto, en su doble vertiente de elemento de control y limitación del gasto público, y como instrumento resultante de acuerdos de los órganos de representación de los ciudadanos.

En suma, la ejecución por parte de las Administraciones Públicas de gastos sin consignación presupuestaria, además de constituir una práctica irregular contraria al régimen presupuestario de las Administraciones Públicas, afecta a la transparencia y a la fiabilidad de la información sobre la actividad económica y presupuestaria de aquéllas.

A su vez, la existencia de morosidad y falta de disciplina en la gestión de los gastos de las entidades del sector público local, no solo implica una distorsión para el funcionamiento de los agentes económicos del sector privado, sino que conlleva un riesgo de compromiso de recursos futuros para atender gastos de periodos anteriores, así como la generación de gastos adicionales, a veces imprevistos, tales como intereses de demora o gastos financieros de operaciones de financiación, necesarios para atender estas obligaciones.

Además, la liquidación de gastos al margen del presupuesto supone un incumplimiento evidente del artículo 173 del TRLRHL, que establece que las obligaciones de pago sólo serán exigibles cuando resulten de la ejecución de sus respectivos presupuestos o de sentencia judicial firme. Dicha disposición califica como nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar.

III.6. ENTIDADES DEPENDIENTES

III.6.1. Organismos autónomos

En el curso de esta fiscalización se solicitó información general sobre gastos pendientes de aplicar a presupuesto a los 365 organismos autónomos dependientes de las 159 entidades principales fiscalizadas.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Durante el ejercicio 2013 se disolvieron 101 organismos autónomos. Por su parte, 66 organismos no remitieron los datos solicitados o enviaron información incompleta que no pudo ser objeto de tratamiento.

El importe de las obligaciones pendientes de imputar a presupuesto, a 31 de diciembre de 2013, de los 198 organismos autónomos fiscalizados, de acuerdo con su información contable era la siguiente:

Cuadro 46[55]: Evolución entre 2012 y 2013 del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de los organismos autónomos por tipo de entidad y tramo de población de la entidad principal de la que dependen

Tipo de Entidad	Organismos autónomos	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar 2012	% evolución interanual
Diputaciones, Cabildos y Consejos	9	1.745.467,27	4.336.301,70	(59,75)
Ayuntamientos:				
Más de 300.000 h.	50	17.010.899,18	17.259.744,43	(1,44)
Entre 100.001 y 300.000 h	51	4.771.932,58	6.427.916,24	(25,76)
Entre 50.001 y 100.000 h.	32	256.566,79	127.971,80	100,49
Entre 20.001 y 50.000 h.	26	402.747,82	27.307,64	1.374,85
Entre 5.000 y 20.000 h.	30	230.954,10	55.912,96	313,06
Total	**198**	**24.418.567,74**	**28.235.154,77**	**(13,52)**

A cierre del ejercicio 2013 el importe total de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de los organismos autónomos fiscalizados ascendía a 24.418.568 euros, reduciéndose en un 14% respecto a la cifra global de 2012.

En términos relativos, este importe representaba el 3% de las obligaciones reconocidas en el año 2013, es decir, del gasto total ejecutado por estas entidades en el mencionado ejercicio.

El importe global de las obligaciones pendientes de imputar a presupuesto, incluyendo tanto entidades principales como organismos autónomos, a 31 de diciembre de 2013, era de 649.182.605 euros, lo que representaba un 0,06% del PIB del ejercicio 2013.

En el Anexo 4 de este Proyecto de Informe figuran el total de los datos del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto por los organismos autónomo de la muestra. Por otra parte, el Anexo 6 de este Proyecto de Informe presenta la información sobre los pagos pendientes de aplicación de los organismos autónomos de la muestra que permanecían sin saldar.

[55] A efectos de coherencia en el análisis interanual, solo se han considerado los organismos autónomos de los que se disponía de información sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto en los dos ejercicios 2012 y 2013 -198-, no habiéndose tomado en cuenta las entidades disueltas en 2013 o que no facilitaron la información para alguno de los ejercicios.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En 36 organismos del total de los 198 dependientes de las entidades principales fiscalizadas se ha producido una reducción del importe registrado en acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto entre el ejercicio 2012 y el ejercicio 2013, mientras que en quince tuvo lugar un incremento.

Se seleccionó una muestra de organismos autónomos -44- con el fin de dar cumplimiento a los objetivos de las Directrices Técnicas en relación con los mismos, atendiendo a los criterios que figuran en el apartado I.3 de este Proyecto de Informe.

Adaptando el esquema de la información solicitada a las entidades principales, a través de medios informáticos se pidió información a las entidades de la muestra sobre el registro de facturas, normas de cierre contable, así como sobre las actuaciones de control interno realizadas por la Intervención local en el ejercicio 2013 relacionadas con estas operaciones y el resultado de estas actuaciones de control. En su caso, y donde fue necesario ampliar o contrastar los datos, les fue solicitada documentación soporte.

Como consecuencia de la aplicación de los referidos criterios resultó una muestra de 44 organismos autónomos, a los cuales les fue reclamada información adicional. De estos, nueve habían sido disueltos por las distintas entidades locales en el momento de realizar los trabajos de fiscalización.

Del análisis de esta información se han obtenido los siguientes resultados:

- *Aspectos relacionados con el importe contabilizado como acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013:*

En los siguientes organismos se han observado obligaciones sin imputar a presupuesto que no se encontraban registradas en contabilidad:

- El importe registrado en los acreedores por operaciones pendientes de imputar a presupuesto en las cuentas anuales del Organismo Autónomo “Gerencia de Urbanismo” del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife, no incluía 10.995.171 de euros que adeudaba a 31 de diciembre de 2013 como consecuencia de sentencias judiciales, convenios de aplazamientos de pago y facturas que se encontraban pendientes de aplicar a presupuesto.

- Por su parte, el Organismo Autónomo “Gerencia Municipal de Urbanismo” del Ayuntamiento de Sevilla no tenía contabilizados, a 31 de diciembre de 2013, gastos sin aplicar a presupuesto por valor de al menos 1.222.357 euros.

- *Aspectos relacionados con la ejecución de gastos sin crédito presupuestario*

En relación con los procedimientos de gestión de los gastos con posible incidencia en la existencia de gastos ejecutados sin crédito presupuestario, se han detectado las siguientes deficiencias o irregularidades:

- Dos Organismos, la Gerencia Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento de Valverde del Camino (Huelva) y el Patronato Municipal de Deportes del Ayuntamiento de Guadassuar (Valencia), carecían de registro de facturas, lo que supone un incumplimiento de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

- En la Gerencia Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento de Sevilla tuvieron entrada facturas al margen del registro general, mediante entrega directa en unidades administrativas.

- Únicamente siete organismos autónomos, el 16% del total de la muestra, tenían interconectado su registro de facturas con el de la entidad principal de la que dependen.

- *Aspectos relacionados con el control interno:*

En diez organismos autónomos, el 23% de los fiscalizados, se adoptaron acuerdos contrarios a reparos interpuestos por los respectivos órganos de Intervención.

En particular, se ha comprobado que en seis organismos autónomos, el Presidente acordó continuar con la tramitación de los expedientes en contra de reparos interpuestos por la Intervención local. Los gastos liquidados en relación con estos expedientes ascendieron a a 6.251.906 euros, en un total de 138 expedientes. Los Organismos eran: Museos y Centros del Cabildo Insular de Tenerife; el Institut Municipal de l'Esport del Ayuntamiento de Palma; la Fundación Deportivo-Municipal del Ayuntamiento de Valencia; el Instituto Municipal de la Vivienda del Ayuntamiento de Málaga; y el Organismo de Actividades Musicales y el Municipal de Deportes ambos del Ayuntamiento de San Cristóbal de La Laguna (Santa Cruz de Tenerife). El resto de reparos con discrepancia aceptada por el Presidente corresponden a tres Organismos del Ayuntamiento de Valencia (Fundación Deportivo Municipal, Palau Congresos y Orquestas y Patronato Universidad Popular)[56].

Por lo que se refiere a reparos suspensivos cuyo gasto se efectúa en virtud de Acuerdo del Pleno contrario al acuerdo del Interventor, se han comunicado un total de 34 expedientes, por importe de 1.630.071 euros, correspondientes a 10 organismos autónomos.

No obstante, en dicho importe no se incluyen los reparos formulados en dos Organismos Autónomos del Ayuntamiento de Sevilla (Instituto Municipal de Deportes y Gerencia de Urbanismo) correspondientes a cada una de las nóminas de personal, que fueron reconocidas en contra del criterio del órgano interventor al no haberse podido identificar su cuantía. En el caso de la Gerencia de Urbanismo, el Interventor reparó las nóminas por considerar que existían conceptos retributivos en el Convenio de Personal que no eran acordes con la normativa de aplicación, por la inexistencia de acuerdo de modificación de la RPT y de la plantilla de personal que diese cobertura a ciertos puestos de trabajo y por ausencia de constancia de expediente de cobertura de dichos puestos de trabajo. Por lo que respecta al Instituto Municipal de Deportes, la Intervención reparó las nóminas al considerar que determinados conceptos retributivos (premio por 20 años de servicio, “plus de asistencia”), superaban la masa salarial establecida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, así como la falta de acreditación de la percepción del incentivo de rendimiento.

III.6.2. Sociedades mercantiles

En este análisis se han incluido las sociedades mercantiles ya que, pese a ser entidades que carecen de presupuesto limitativo, es cada vez más frecuente su utilización para la gestión de servicios públicos de competencia local o para la realización de otras actividades de la esfera competencial de las entidades locales.

Se han analizado 60 sociedades mercantiles que recibieron más de un millón de euros en el

[56] El Ayuntamiento de Valencia en el trámite de alegaciones señaló que la mayor parte de estos acuerdos correspondían a expedientes tramitados con omisión de fiscalización previa.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

mecanismo de pago a proveedores creado por el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero. Se comprobó que tres de ellas estaban disueltas y en fase de liquidación o liquidadas y otras cuatro se encontraban inmersas en procesos concursales.

- *Aspectos relacionados con los gastos adeudados por las sociedades mercantiles*

Un total de 27 sociedades mercantiles, de las 60 de la muestra, el 45%, manifestó adeudar, a 31 de diciembre de 2013, 74.759.206 euros a otras entidades del sector público, excluyendo operaciones financieras.

Sin embargo, solicitada información de detalle sobre estas deudas, se verificó que las 24 sociedades que remitieron datos adeudaban 111.944.709 euros, el 150% de lo inicialmente señalado.

En términos agregados, el importe total que adeudan las sociedades mercantiles fiscalizadas a otras entidades del Sector Público supone más un 49% del total de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto de las entidades principales de las que dependen.

El importe adeudado a otros entes del Sector Público por tres sociedades de las fiscalizadas supone más del 10% del total de obligaciones reconocidas de la entidad principal matriz:

- La sociedad Promocions Urbanístiques de Mataró, SA, dependiente del Ayuntamiento de Mataró (Barcelona), mantenía a cierre de 2013 un total de 22.849.079,16 euros de deudas con otros entes del Sector Público, el 19% de las obligaciones reconocidas por el Ayuntamiento en el ejercicio 2013. La mayor parte de la deuda corresponde a un préstamo que le concedió su propia entidad matriz.

- La sociedad Viserna Serveis i Manteniments, dependiente del Ayuntamiento de Vilassar de Dalt (Barcelona), se encontraba a cierre del ejercicio 2013 en situación de concurso de acreedores, figurando un pasivo total en el procedimiento de 17.797.636 euros, el 168% de las obligaciones reconocidas del Ayuntamiento en 2013. De este importe, 3.216.597 euros se adeudaba a otras entidades del Sector Público. Esta entidad, que financió con cargo al Fondo de Pago a Proveedores de 2012 un total de 2.361.862 euros, se encontraba por tanto en una situación de desequilibrio patrimonial.

- La Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Torrejón de Ardoz, SA, dependiente de este Ayuntamiento (Comunidad de Madrid), adeudaba 15.565.152 de euros a su entidad principal, todo ello a consecuencia de facturas que el Ayuntamiento incluyó en las diferentes fases del mecanismo de pago a proveedores. Este importe suponía el 14% de las obligaciones reconocidas de 2013.

Desde el punto de vista de los acreedores, cabe destacar que cuatro sociedades incluyeron un total de 29.576.158 euros de deudas a sus entidades matrices en concepto de reembolso de cantidades financiadas con cargo a los mecanismos de pago a proveedores, al ser la entidad principal la que intervino en los mecanismos por cuenta de todas las entidades dependientes.

Este Tribunal de Cuentas ha constatado que los otros dos principales acreedores públicos, en términos agregados, son la TGSS, a la que se adeudaban 14.841.776 euros, el 14% del total reportado, y la AEAT, a la que se debían 9.861.935 euros, el 9% del total.

Por otra parte, las sociedades fiscalizadas mantenían a cierre de 2013 un total de 20.742.777 euros pendientes de pago en virtud de sentencias judiciales (firmes y no firmes), así como de

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

convenios de aplazamiento de pago con proveedores.

Por último, como se ha indicado en el apartado relativo al ámbito subjetivo de la fiscalización, cuatro sociedades incluidas en la muestra se encontraban en el ejercicio 2013 en situación de concurso de acreedores: la ya referida sociedad Viserma Serveis i Manteniments del Ayuntamiento de Vilassar de Dalt (Barcelona), la sociedad Promoció Industrial Vilanova del Ayuntamiento de Vilanova i la Geltrú (Barcelona), la Empresa Municipal Suelo de Paterna (Valencia) y la Empresa Municipal de Gestión Inmobiliaria (Emgiasa) del Ayuntamiento de Alcorcón (Comunidad de Madrid), esta última en fase de liquidación.

La Ley 22/2003 de 9 de julio, concursal, no hace ninguna mención expresa en la definición de su ámbito subjetivo a la posibilidad de declarar en concurso a sociedades mercantiles públicas. Por el contrario, están expresamente excluidos del mismo los entes de derecho público. Las resoluciones de los juzgados de lo Mercantil han venido adoptando resoluciones en distinto sentido, unas la han aceptado y otras han rechazado esta posibilidad.

Entre las resoluciones judiciales que han declarado en concurso a sociedades 100% capital público, además de las que afectan a las sociedades fiscalizadas, cabe destacar el análisis que realiza el Auto de 13 de Abril de 2009 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Málaga. En dicha Resolución se razona que sólo cuando se trate de una sociedad mercantil pública puramente industrial que intervenga en el tráfico privado se puede llegar a una declaración de concurso ya que, en otro caso no se rige por el derecho mercantil, sino por el administrativo. En estos casos, "*la plena participación pública no le quita la naturaleza privada*". Apoyando este razonamiento señala que "*sustraer a una sociedad de actividad mercantil que concurre en el mercado, no aplicándole la normativa concursal, supone un privilegio contrario a los más elementales principios y normas sobre la competencia".*

Sin embargo, otras resoluciones, como el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Valencia de 15 de noviembre de 2012, desestimaron la declaración de concurso de una sociedad 100% capital público por considerar que no se cumplían los requisitos de la Ley Concursal, al concluir, entre otros, el mencionado Auto "*que es el Ayuntamiento quien toma las decisiones estratégicas de los proyectos, negocia con terceros contrayendo obligaciones e incluso opera en el tráfico económico como entidad responsable de la actuación; y siendo ello así en modo alguno la mera traslación de la titularidad del contrato a la sociedad puede servir para someterse al derecho privado. Por tanto, se constata con meridiana claridad que tiene como objetivo y fin subrogarse en actuaciones del Ayuntamiento, para atender a necesidades del servicio público encomendado al ente local. Lo que no empece para que esté constituida como sociedad mercantil y frente a terceros haya actuado con sujeción al derecho privado*". Señala también que dicha sociedad "*resulta a la postre una fórmula artificiosa pues si, por una parte, está dotada de personalidad jurídica propia, distinta de la Corporación que la constituye y, en consecuencia, existen legalmente dos voluntades, la realidad es que sólo la voluntad de la Administración matriz rige los destinos de la sociedad filial. Externamente en sus relaciones con terceros, la personalidad de la sociedad se desarrolla según el régimen de derecho privado, pero internamente es sólo un instrumento de la Administración que mantiene sobre aquélla un doble control: el jurídico-privado derivado de su condición de socio y el jurídico-público que deviene de su cualidad de titular del servicio gestionado por la sociedad".*

Las sociedades mercantiles locales son, en última instancia, entidades instrumentales de su entidad matriz. En este sentido, el Tribunal Constitucional en Sentencia de 24 de febrero de 1994 (52/1994) concluyó que "*los entes que se personifican o que funcionan de acuerdo con el Derecho Privado, remiten su titularidad final a una instancia administrativa inequívocamente pública, como público es también el ámbito interno de las relaciones que conexionan dichos entes con la Administración de la que dependen, tratándose en definitiva de la utilización por la Administración*

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

de técnicas ofrecidas por el Derecho Privado, como un medio práctico de ampliar su acción social y económica". La declaración en situación concursal de sociedades públicas supone una situación atípica, en la medida en que una entidad perteneciente al sector público, cuyos fondos son de naturaleza pública, sometida a los órganos de gobierno de la entidad local, pasa a ser tutelada y ejercidas sus potestades por un órgano jurisdiccional, en el marco de un proceso de derecho mercantil. Asimismo, las sociedades mercantiles públicas que gestionan servicios públicos locales no están sometidas a competencia en el mercado o en el tráfico mercantil propiamente dicho, ya que el servicio será en última instancia una responsabilidad de la entidad matriz, por lo que la posibilidad de que sean declaradas en concurso de acreedores no está regulada ni prevista en la Ley.

Por otra parte, el hecho de que una sociedad pública local se encuentre en situación concursal evidencia que la gestión de la misma no se ha ajustado a los principios de buena gestión financiera, ya que se ha producido un desequilibrio patrimonial que impide cumplir las obligaciones con sus acreedores de manera regular.

- *Aspectos relacionados con la gestión y el control interno de las sociedades mercantiles*

Las sociedades mercantiles no están sometidas a control previo de legalidad de los gastos y sus estructuras de funcionamiento y gestión están dotadas de gran flexibilidad, con carácter general. No obstante, precisamente esa notable flexibilidad da lugar también a un mayor riesgo de que existan deficiencias de control interno.

Así, siete sociedades, el 12% de la muestra, indican que carecen de un registro de facturas. A su vez, 27 sociedades señalaron que el registro de facturas no estaba interconectado con la contabilidad de la propia sociedad.

En lo que se refiere al control que desarrollan los órganos Interventores de las entidades principales, y pese a que el artículo 204.2 del TRLRHL determina que "*competerá a la Intervención la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno",* solo en 15 entidades de las incluidas en la muestra, el 25%, la Intervención local tenía acceso a cierre de 2013 a la contabilidad o al registro de facturas de las entidades dependientes, lo que supone una limitación evidente del alcance del control interno. Hasta en 41 sociedades no tenía acceso la Intervención local a la contabilidad o al registro de facturas de la sociedad mercantil correspondiente.

Por otra parte, ninguna sociedad de las analizadas tenía interconectada su contabilidad con el módulo o aplicativo contable de la entidad principal.

III.7. SEGUIMIENTO DE ENTIDADES FISCALIZADAS EN EL EJERCICIO 2012

Como se expone en el Subapartado I.2 de este Proyecto de Informe, con el objetivo de dar continuidad a las actuaciones fiscalizadoras iniciadas con la *Fiscalización de los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario* cuyo Informe fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 23 de diciembre de 2013, y como consecuencia de los resultados que se pusieron de manifiesto en aquella, se solicitó información a determinadas entidades que formaron parte de la muestra de entidades analizadas en dicha fiscalización, para efectuar un seguimiento sobre las mismas.

En particular, las entidades que han sido objeto de seguimiento son los Ayuntamientos de Atarfe

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

(Granada), El Ejido (Almería), León, Collado-Villalba (Comunidad de Madrid), Parla (Comunidad de Madrid), Telde (Las Palmas de Gran Canaria) y Salas (Principado de Asturias).

Todas estas entidades presentaban una situación financiera y patrimonial sometida en todos los casos a una carga de deuda financiera muy elevada, por lo que, teniendo en cuenta sus recursos ordinarios, deberán dedicar en el futuro una parte significativa de los mismos a amortizar estas operaciones, lo que reducirá su capacidad inversora y de maniobra.

a) Ayuntamiento de Atarfe (Granada)

Este Ayuntamiento ha incumplido de manera recurrente su obligación de rendir las cuentas generales de los ejercicios posteriores a 2010. En febrero de 2016 no había rendido la cuenta del ejercicio 2014, y las cuentas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 fueron rendidas en diciembre de 2015, fuera del plazo legalmente establecido. Esta circunstancia impide realizar las funciones de control externo de manera adecuada.

Por otra parte, esta entidad no comunicó la información al MINHAP sobre su sociedad "*Proyecto Atarfe SA*", 100% de capital municipal, no constando su disolución y/o liquidación y cuando, a través del mecanismo de pago a proveedores instrumentado por el Real Decreto-ley 4/2012, dicha sociedad obtuvo financiación para gastos por importe de 6.707.447 euros, lo que suponía en torno a un 60% de las obligaciones reconocidas de 2013 del Ayuntamiento.

En lo que respecta a la información sobre los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, esta entidad ha reducido en un 73%, su importe entre los años 2012 y 2013, tal y como puede apreciarse en el cuadro:

Cuadro 47: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013

Población	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Variación interanual	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio obligaciones pendientes de aplicar 2013/ Obligaciones reconocidas netas 2013
17.141	31.367,89	118.258,41	(73,48)	11.158.288,36	0,28

La entidad no mantenía un importe significativo de pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2013, como puede observarse:

Cuadro 48: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2013 (A)	Obligaciones Reconocidas netas 2013 (B)	% Pagos pendientes de aplicación no aplicados sobre obligaciones reconocidas netas
17.141	34.805,92	11.158.288,36	0,31

Por el contrario, la situación de su endeudamiento reflejaba un nivel de deuda equivalente al 177% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013 y superior a los 1.000 euros por habitante:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 49: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda Viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones Reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones Reconocidas netas 2013
17.141	19.740.020,37	11.158.288,36	1.151,63	176,91

El Ayuntamiento de Atarfe no cumplió el objetivo de estabilidad presupuestaria en 2013 en los términos previstos en la LOEPSF al haber alcanzado una situación de necesidad de financiación en términos de contabilidad nacional de 218.204 euros, de acuerdo con la información comunicada al MINHAP.

b) Ayuntamiento de El Ejido (Almería)

A la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, el Ayuntamiento de El Ejido (Almería) había cumplido con su obligación de rendir las cuentas generales de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014. No obstante, la rendición de la cuenta de los ejercicios 2012 y 2013 se efectuó en febrero y junio de 2015, respectivamente, por tanto fuera del plazo legalmente establecido.

Este ayuntamiento no tenía obligaciones por operaciones pendientes de aplicar a cierre del ejercicio 2013 ni tampoco pagos pendientes de aplicación.

Sin embargo, la entidad mantenía un nivel de endeudamiento significativo, que ascendía a un total de 185.459.977 euros, lo que suponía una ratio de 2.235 euros por habitante, y un nivel equivalente al 249% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, tal y como figura en el cuadro:

Cuadro 50: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda Viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones Reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones Reconocidas netas 2013
82.983	185.459.977,35	74.364.191,74	2.234,92	249,39

c) Ayuntamiento de Collado-Villalba (Comunidad de Madrid)

El Ayuntamiento de Collado-Villalba había cumplido con su obligación de rendir las cuentas generales de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

En lo que respecta al importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto, esta entidad había reducido su importe en casi un 15% entre los ejercicios 2012 y 2013. No obstante, el importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto continuaba siendo superior a 1 millón de euros a cierre de 2013:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 51: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013

Población	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Variación interanual	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio Obligaciones pendientes de aplicar 2013/ Obligaciones reconocidas netas 2013
62.684	3.722.262,40	4.363.358,15	(14,69)	43.913.459,20	8,48

La reducción del importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto ha venido acompañada de un incremento en la cuantía del saldo de los pagos pendientes de aplicación que superaban el 20% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013, lo que supone un importe muy elevado en operaciones que deberían tener carácter extraordinario:

Cuadro 52: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2013 (A)	Obligaciones Reconocidas netas 2013 (B)	% Pagos pendientes de aplicación no aplicados sobre obligaciones reconocidas netas
62.684	8.811.171,03	43.913.459,20	20,06

Al igual que todas las entidades sobre las que se ha efectuado un seguimiento específico, el nivel de endeudamiento en esta entidad era elevado, con una ratio cercana a 1.000 euros de deuda por habitante, siendo el importe equivalente al 140% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013:

Cuadro 53: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones Reconocidas netas 2013
62.684	61.275.502,84	43.913.459,20	977,53	139,54

d) Ayuntamiento de León

El Ayuntamiento de León cumplió la obligación de rendir las cuentas generales de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, y finalizó el ejercicio 2013 con una capacidad de financiación, en términos de contabilidad nacional, de 26.012.914 euros.

Esta entidad redujo el importe de sus acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto en casi un 32% entre el ejercicio 2012 y el 2013:

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 54 Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013

Población	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Variación interanual	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio obligaciones pendientes de aplicar 2013/ Obligaciones reconocidas netas 2013
130.601	26.795.686,05	39.311.954,56	(31,84)	130.211.545,57	20,58

No obstante esta reducción, el importe de los pagos pendientes de aplicación sin saldar a 31 de diciembre de 2013 continuaba siendo significativo, superior al 23% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013:

Cuadro 55: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2013 (A)	Obligaciones reconocidas netas 2013 (B)	% Pagos pendientes de aplicación no aplicados sobre obligaciones reconocidas netas
130.601	30.341.525,12	130.211.545,57	23,30

El nivel de endeudamiento del Ayuntamiento de León a cierre de 2013 era superior a los 1.850 euros por habitante, siendo también superior en importe del 100% de las obligaciones reconocidas de 2013, un 186%:

Cuadro 56: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones Reconocidas netas 2013
130.601	242.266.482,01	130.211.545,57	1.855,01	186,06

e) Ayuntamiento de Parla (Comunidad de Madrid)

El Ayuntamiento de Parla cumplió la obligación de rendir las cuentas generales de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, aunque únicamente cumplió el plazo en la que se refiere a los ejercicios 2013 y 2014.

Esta entidad no cumplió el objetivo de estabilidad presupuestaria en 2013 en los términos previstos en la LOEPSF al haber alcanzado una situación de necesidad de financiación en términos de contabilidad nacional de 20.748.641 euros, de acuerdo con la información comunicada al MINHAP.

El Ayuntamiento de Parla se encontraba, a cierre de 2013, en una situación de desequilibrio presupuestario, careciendo de los recursos necesarios para hacer frente a su funcionamiento ordinario y en una dinámica en la que la falta de recursos ordinarios y su creciente carga de deuda provocaba que se siguiera incrementando el desequilibrio patrimonial. Por otra parte, el

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Ayuntamiento aprobó un presupuesto para el ejercicio 2013 con superávit inicial que, sin embargo, en su ejecución no dio lugar a una mayor capacidad de financiación que minorara los desequilibrios existentes ya que se ejecutó con un resultado presupuestario ajustado con un déficit de 14.716.825 euros. De hecho, la ejecución de las previsiones del presupuesto de ingresos solo alcanzó el 76% al final del ejercicio.

Esta entidad, como se refleja en el siguiente cuadro, mantenía un importante volumen de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto y tenía su participación en los ingresos del Estado retenida para reembolsar el importe abonado a aquellos por la entidad local por medio de los mecanismos de pago a los proveedores:

Cuadro 57: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013

Población	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Variación interanual	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio Obligaciones pendientes de aplicar 2013/ Obligaciones reconocidas netas 2013
125.634	132.653.443,05	137.494.719,65	(3,52)	111.147.270,59	119,35

El importe de los pagos pendientes de aplicación también era significativo a 31 de diciembre de 2013:

Cuadro 58: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2013 (A)	Obligaciones Reconocidas netas 2013 (B)	% Pagos pendientes de aplicación sobre Obligaciones reconocidas netas
125.634	9.385.508,79	111.147.270,59	8,44

El nivel de endeudamiento al término del ejercicio 2013 era mayor de 2.000 euros por habitante y era superior al 250% de las obligaciones reconocidas de 2013:

Cuadro 59: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda Viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones Reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones Reconocidas netas 2013
125.634	281.570.102,56	111.147.270,59	2.241,19	253,33

f) Ayuntamiento de Salas (Principado de Asturias)

El Ayuntamiento de Salas cumplió con su obligación de rendir las cuentas generales de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, aunque en todos los casos, salvo 2014, lo hizo fuera del plazo establecido.

Entre el ejercicio 2012 y el 2013 esta entidad había reducido en un 88% el importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto que figuraban en sus cuentas

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

anuales. No obstante, el significado de esta reducción requiere tener en cuenta que, tal y como se puso de manifiesto en el "*Informe de fiscalización de los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*", parte del saldo que figuraba en 2012 no era correcto:

Cuadro 60: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013

Población	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Variación interanual	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio Obligaciones pendientes de aplicar 2013/ Obligaciones reconocidas netas 2013
5.578	352.136,07	2.936.928,07	(88,01)	7.345.560,16	4,79

El importe de la rúbrica de los pagos pendientes de aplicación en el Ayuntamiento de Salas era significativa, ya que alcanzaba el 18% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013 y un valor superior al millón de euros:

Cuadro 61: Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2013 (A)	Obligaciones reconocidas netas 2013 (B)	% Pagos pendientes de aplicación sobre obligaciones reconocidas netas
5.578	1.329.184,06	7.345.560,16	18,10

El nivel de endeudamiento de esta entidad superaba, a su vez, el importe de las obligaciones reconocidas de 2013, y un valor por habitante de 1.357 euros:

Cuadro 62: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones reconocidas netas 2013
5.578	7.566.678,67	7.345.560,16	1.356,52	103,01

g) Ayuntamiento de Telde (Las Palmas)

El Ayuntamiento de Telde no había cumplido con su obligación de rendir la cuenta general del ejercicio 2013 y rindió las cuentas de los ejercicios 2012 y 2014 fuera de plazo.

Esta entidad finalizó el ejercicio 2013 con una capacidad de financiación, en términos de contabilidad nacional, de 11.109.927 euros.

En el ejercicio 2013 el Ayuntamiento de Telde redujo de manera significativa el importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto con respecto al ejercicio 2012: un 33%. No obstante, el importe continuaba siendo elevado, ya que era superior al 58% del valor de las obligaciones reconocidas de 2013.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Cuadro 63: Evolución del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012-2013

Población	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2013	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto 2012	Variación interanual	Obligaciones reconocidas netas 2013	Ratio Obligaciones pendientes de aplicar 2013/ Obligaciones reconocidas netas 2013
102.170	46.573.699,13	69.269.914,66	(32,76)	79.190.265,16	58,81

La reducción del importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto ha venido acompañada de un incremento en el importe de los pagos pendientes de aplicación no saldados al cierre del ejercicio[57]. Esta circunstancia es significativa ya que, con respecto al ejercicio 2012, se ha incrementado este saldo en un 213%, lo que representa un riesgo de que continúen ejecutándose gastos al margen del presupuesto.

Cuadro 64 Importe de los pagos pendientes de aplicación en relación con las obligaciones reconocidas netas

Población	Pagos pendientes de aplicación a cierre del ejercicio 2013 (A)	Obligaciones reconocidas netas 2013 (B)	% Pagos pendientes de aplicación sobre obligaciones reconocidas netas
102.170	12.447.644,48	79.190.265,16	15,72

El nivel de endeudamiento de esta entidad era significativamente elevado, alcanzando un valor superior a los 1.200 euros por habitante y un nivel equivalente al 163% del importe de las obligaciones reconocidas de 2013:

Cuadro 65: Nivel de deuda viva en términos absolutos de la entidad principal y entes adscritos y en relación con la población y el importe de las obligaciones reconocidas netas de la entidad principal

Población	Deuda Viva total perímetro consolidable a 31-12-2013	Obligaciones Reconocidas netas 2013	Deuda viva por habitante	Deuda viva / Obligaciones Reconocidas netas 2013
102.170	129.162.691,66	79.190.265,16	1.264,19	163,10

[57] El Ayuntamiento de Telde alegó que los pagos pendientes de aplicación no se habían incrementado, sin embargo atendiendo a los saldos de los balances de comprobación sí se queda acreditado el incremento referido.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

IV. CONCLUSIONES

En relación con el importe de los acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto (Apartado III.1.1.)

1. La ejecución y mantenimiento de gastos sin crédito presupuestario es una práctica que persiste entre las entidades locales, fundamentalmente entre las de mayor población. El 79% de las entidades analizadas contaban con este tipo de obligaciones en sus estados contables a 31 de diciembre de 2013, teniendo el 35% de ellas registradas en sus cuentas a esa fecha obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto por importes superiores a un millón de euros. Los ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes y las diputaciones, cabildos y consejos insulares, por el contrario, redujeron la cifra de tales obligaciones en 2013. La existencia de obligaciones no imputadas a presupuesto a fin de ejercicio permaneciendo en esa situación de manera prolongada constituye un incumplimiento de la normativa presupuestaria y refleja deficiencias en los procedimientos de ejecución de gastos, lo que puede afectar a la imagen fiel de la información presupuestaria del ejercicio, no contribuye al equilibrio financiero y presupuestario de las entidades y ocasiona que la función del presupuesto como instrumento de gestión y control de la actividad económico-financiera de la entidad local adquiera una importancia cada vez menor.

2. El importe conjunto de las obligaciones no imputadas a presupuesto representaba alrededor del 3% del total de las obligaciones reconocidas en el ejercicio 2013, siendo superior al nivel de 2012. Entre las entidades de la muestra, el importe de tales obligaciones experimentó un crecimiento de un 22% en el ejercicio 2013.

   A 31 de diciembre de 2013 algunas de las entidades mantenían un importe de obligaciones pendientes de imputar a presupuesto significativo. En concreto, en el 7% de las entidades analizadas representaba más del 25% de las obligaciones reconocidas en el año 2013, lo que implicaba que estas entidades necesitarían más de una cuarta parte de los recursos presupuestarios del ejercicio siguiente para poder aplicar al presupuesto las operaciones que tenían pendientes. Esta situación supone comprometer recursos presupuestarios futuros para atender obligaciones ya realizadas.

   Los mecanismos extraordinarios adoptados por el Gobierno que permitieron financiar con cargo a ellos obligaciones pendientes de imputar a presupuesto de ejercicios anteriores, posibilitaron atender el conjunto de las obligaciones pendientes de pago y, en su caso, de aplicarlas a presupuesto. No obstante, la generación y el mantenimiento de nuevas obligaciones pendientes de imputar a presupuesto refleja que las entidades locales no adoptaron suficientes medidas que evitaran en el futuro tal situación, lo que, de persistir, podría dar lugar a que se originaran en ellas problemas de solvencia como los que trataron de resolver coyunturalmente las medidas extraordinarias citadas.

3. La significativa proporción de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto que proceden de ejercicios anteriores a 2013 -el 39% de aquellas en las que se pudo identificar la fecha de origen- implica que estas obligaciones no resultaban de gastos surgidos en fechas cercanas al fin del ejercicio que no pudieron ser aplicados al presupuesto ante la imposibilidad de dictar el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, como requiere la normativa, sino de gastos que permanecían durante un periodo prolongado de tiempo sin imputar al referido presupuesto. Únicamente el 44% de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto procedentes de 2013 habían sido originadas en el mes de diciembre, por lo que la causa de la existencia de buena parte de estas operaciones fue una insuficiencia de recursos para financiar operaciones ya concluidas o la realización de gastos al margen del procedimiento ordinario de

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

ejecución, lo que supone un incumplimiento de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL).

El hecho de que el 35% del importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto careciera de fecha de registro revelaba deficiencias en la calidad de los registros contables, circunstancia que dificultaba el seguimiento de las obligaciones no imputadas a presupuesto y su posterior aplicación al mismo.

4. Se ha identificado una concentración de los acreedores correspondientes a las obligaciones que se encontraban pendientes de imputar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 en las entidades analizadas, correspondiendo el 66% del importe total de las mismas al 2% del total de estos acreedores, que principalmente son empresas que prestan servicios tales como abastecimiento de agua, transporte urbano de viajeros y suministro de energía eléctrica y que ejecutan obras, lo que indica que son estas prestaciones básicas para las entidades locales las que tienden a generar en mayor medida este tipo de operaciones.

5. Se han observado diferencias entre el importe de obligaciones pendientes de imputar a presupuesto y el importe contabilizado por las entidades locales, lo que puede producir distorsiones en la imagen fiel de la situación patrimonial, ya que, por una parte, existen gastos y obligaciones que no se han registrado en los estados financieros, y por otra, hay gastos contabilizados como pendientes de aplicar a presupuesto que no tenían la naturaleza de obligaciones vencidas, líquidas y exigibles, por lo que no cumplían los requisitos para reflejarse como tales.

En relación con el importe de los pagos pendientes de aplicación (Apartado III.1.2.)

6. Los pagos pendientes de aplicación con frecuencia no se utilizan por las entidades locales como un mecanismo de registro contable, de carácter excepcional y transitorio, para informar sobre pagos realizados de los que no se tiene la información suficiente para identificarlos con obligaciones previamente contraídas o excepcionalmente con gastos de naturaleza no presupuestaria, como establece la normativa, sino que se trata de una figura que se emplea con regularidad, sobre todo por los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes. El 72% de las entidades locales examinadas tenían registrados en sus cuentas, al final del ejercicio 2013, este tipo de pagos, de las que un 11%, 17 entidades, presentaba saldos de pagos pendientes de aplicación que sumaban el 56% del importe total agregado y que representaba más del 10% de las obligaciones reconocidas en el ejercicio.

   El 38% del importe registrado por las entidades en 2013 como pagos pendientes de aplicación correspondía a pagos realizados en ejercicios anteriores a 2013 y, respecto del 9% de ese importe, las entidades locales desconocían su ejercicio de origen.

   La existencia reiterada de pagos pendientes de aplicación refleja deficiencias en el control y en los procedimientos de ejecución y pago del gasto de la entidad local. Cuanto más tiempo transcurre entre la realización de estos pagos y su identificación y regularización, más difícil resulta obtener la información necesaria. Por otra parte, los registros contables de los pagos pendientes de imputar a presupuestos tienden a mantenerse, con los consiguientes efectos sobre la fiabilidad de la información que presentan.

7. El 11% -17- de las entidades analizadas realizaron pagos de acreedores cuyas obligaciones se encontraban pendientes de aplicar a presupuesto al finalizar el ejercicio 2013, por un importe total de 10.504.244 euros, incumpliendo lo establecido en el TRLRHL. La cuantía más importante de estos incumplimientos, el 29% del importe citado, correspondía a operaciones

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

financieras, tanto de pago de intereses como de amortización de deuda, lo que muestra debilidades en la tramitación y contabilización en tales operaciones.

En relación con la estructura de las principales partidas de gastos pendientes de aplicar a presupuesto (Apartado III.1.3.)

8. Según resulta de la fiscalización, la ejecución de sentencias y resoluciones judiciales y de resoluciones de los jurados de expropiación forzosa, así como los convenios de pago suscritos por las entidades locales para el pago a proveedores constituyen algunos de los conceptos que han dado lugar, en mayor medida, a obligaciones no imputadas a presupuesto, no ajustándose a lo establecido en el artículo 173 del TRLRHL.

9. El 73% de las obligaciones derivadas de sentencias judiciales firmes y resoluciones de los jurados de expropiación forzosa permanecían sin imputar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013, debiendo haberse imputado al ejercicio en el que se dictaron como prescribe la normativa. Además, el retraso en la ejecución de las sentencias firmes provoca un incremento en los gastos que ha de afrontar la entidad a consecuencia de los intereses devengados.

   Esta situación se produce en el 46% de las entidades locales analizadas, que tenían a 31 de diciembre de 2013 obligaciones pendientes de imputar a presupuesto por el referido concepto por una cuantía total de 172.696.365 euros. De este importe, el 56%, (97.059.701 euros) no se encontraba registrado en los estados contables de las entidades analizadas, existiendo un pasivo y un gasto presupuestario que no constaba en las cuentas de dichas entidades.

   En concreto, son los litigios de expropiación forzosa el principal motivo de las resoluciones y sentencias firmes analizadas, el 86% del importe pendiente de aplicar a presupuesto.

   La dificultad para obtener nuevos recursos presupuestarios en el ejercicio en el que se dictan las resoluciones o las sentencias firmes constituyen la principal causa de la no aplicación al presupuesto del gasto ocasionado por este motivo, generando un volumen significativo de obligaciones que deberán atenderse con recursos obtenidos en presupuestos de ejercicios futuros.

   Las entidades locales, en general, no registran en sus cuentas el importe derivado de las sentencias judiciales no firmes, que, aunque no dan lugar aún a obligaciones presupuestarias, deben aparecer registradas en la contabilidad en aplicación de los principios de prudencia y devengo contemplados en las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local.

10. Los convenios para el aplazamiento de pagos adeudados a acreedores se utilizan por las entidades locales para posponer o fraccionar una deuda preexiste originada por fallos judiciales firmes, contratos administrativos o cualquier otro negocio jurídico. El efecto de los convenios de aplazamiento o fraccionamiento es, únicamente, el diferimiento de los pagos ya que no dan lugar a nuevos recursos a la entidad y, por tanto, las obligaciones pendientes de pago objeto de los mismos deberían estar imputadas a presupuesto. Esta práctica no resulta conforme a lo establecido en el artículo 87.7 del TRLCSP, que prohíbe el pago aplazado del precio del contrato.

    Este incumplimiento es frecuente entre las entidades locales de la muestra, ya que el 31% de ellas había suscrito convenios de aplazamiento de las denominadas deudas comerciales.

    Los convenios de aplazamiento y fraccionamiento del pago a acreedores se emplean de manera habitual para aplazar deudas vencidas y exigibles que debieron haberse aplicado a

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

presupuesto en un momento anterior. El 48% del importe aplazado originalmente de los convenios para el aplazamiento del pago de cantidades adeudadas por las entidades locales analizadas (108.935.529 euros) que debía estar imputado a presupuesto a 31 de diciembre de 2013, se encontraba pendiente de aplicación presupuestaria.

En relación con otros aspectos relacionados con la ejecución de gastos sin crédito presupuestario. (Apartado III.2)

En relación con los procedimientos de cierre contable del ejercicio (Apartado III.2.1)

11. Las entidades locales no elaboran, con carácter general, instrucciones para el cierre contable del ejercicio. El 70% de las entidades analizadas (112 entidades) carecía de estas normas que deben ser elaboradas para regular los procedimientos y los plazos de tramitación contable y presupuestaria de las operaciones que tienen lugar en el periodo final del ejercicio. Esta incidencia se dio en mayor medida cuanto menor era la dimensión de la entidad local.

    La carencia de normas internas de esta naturaleza disminuye la eficacia en la gestión, la seguridad y la coherencia de los criterios utilizados en el cierre del ejercicio contable y el rigor de los registros contables de los gastos devengados en el tramo final del ejercicio, incrementando el riesgo de que no se imputen correctamente estos tipos de gastos.

12. El 11% de las entidades cerraron los compromisos de gasto con fecha anterior al 1 de diciembre de 2013, estableciendo una fecha de cierre muy temprana que impedía contraer dichos compromisos durante, al menos, el último mes del ejercicio. Ello genera un riesgo de que gastos devengados en el tramo final del año se imputen al ejercicio siguiente, contraviniendo el principio de anualidad presupuestaria y alterando el resultado presupuestario del ejercicio, al transferirse gastos del mismo al presupuesto del ejercicio siguiente.

    El 67% de las entidades fiscalizadas procedieron a realizar el cierre contable de 2013 con fecha posterior al 15 de enero de 2014. De ellas, el 46% de las entidades locales efectuaron dicho cierre después del 1 de marzo de 2014, lo que refleja procedimientos contables deficientes que permiten anotaciones de operaciones del ejercicio cuando ya han transcurrido meses desde su finalización y comprometen el cumplimiento de las obligaciones previstas en la normativa -que establece como plazo máximo para la formación de la liquidación del presupuesto del ejercicio el 1 de marzo del ejercicio siguiente al que se refiere-, así como la aprobación y remisión de las cuentas anuales en plazo al Tribunal de Cuentas.

    El 22% de las entidades locales fiscalizadas incumplieron la normativa presupuestaria y reconocieron obligaciones con cargo al presupuesto de 2013 en 2014.

En relación con la admisión de facturas (Apartado III.2.2)

13. La principal deficiencia detectada en el procedimiento para la tramitación de facturas fue su recepción al margen del registro de facturas, habiendo tenido entrada en la entidad local mediante la entrega a miembros de la corporación o a los responsables de los órganos gestores fuera del sistema ordinario de recepción de documentación. Esta incidencia se produjo en el 11% de las entidades analizadas -18-, identificándose 7.603 facturas recibidas al margen del correspondiente registro, por importe de 38.784.800 euros.

    Todas las entidades de la muestra, con excepción de una, habían creado un registro de facturas, exigencia que estaba prevista en la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. La ausencia de registros de facturas y la recepción de estas al margen del procedimiento ordinario, además de una infracción de la normativa, supone una debilidad de los sistemas de control de las entidades, con el riesgo de que existan gastos no contabilizados e ineficiencias en la gestión.

En relación con el control interno (Apartado III.3)

Respecto del ejercicio de la función interventora (Apartado III.3.2.)

14. En el 34% de las entidades locales analizadas, sus órganos de intervención no interpusieron reparos con efectos suspensivos en ningún expediente de gastos durante el ejercicio 2013. En esta situación tuvo repercusión la insuficiente dotación de efectivos en los órganos de intervención (el 57% de las entidades no tenían cubiertos todos los puestos de habilitación nacional; el 42% de las entidades tenían funcionarios con nombramiento interino o accidental desarrollando funciones de fiscalización previa; el 58% de las entidades no tenían cubiertos los puestos de personal de apoyo previstos en Relaciones de Puestos de Trabajo y plantillas); la sobrecarga de trabajo del personal que ocupaba los puestos de trabajo de habilitación nacional en los órganos de intervención, con una ratio media de más de 57 millones de euros de obligaciones reconocidas en el ejercicio por efectivo con funciones de fiscalización previa; la ausencia de manuales o instrucciones internas sobre los procedimientos y criterios a aplicar en el desarrollo de la fiscalización previa (en el 83% de las entidades locales analizadas); y la implantación de un sistema de fiscalización limitada previa restringida exclusivamente a la comprobación de la existencia de crédito y su adecuación al gasto y a la competencia del órgano, lo que supone una restricción en el ejercicio del control previo realizado.

    Estas circunstancias reducen el alcance de la fiscalización previa e impiden su adecuado desarrollo, lo que constituye una debilidad en el funcionamiento del control interno y en la consecución de su principal finalidad que es garantizar el cumplimiento de la normativa aplicable en la ejecución del gasto e ingreso público.

En relación con los datos agregados de los resultados de la función interventora (Apartado III.3.3.)

15. La mayor parte de los órganos de intervención de las entidades locales analizadas, el 65%, interpusieron reparos suspensivos durante el ejercicio 2013, los cuales fueron motivados, de forma mayoritaria, por la omisión de requisitos o trámites esenciales en el procedimiento (el 56% del importe del gasto reparado) y por la inadecuación o insuficiencia de crédito (el 29% del importe del gasto reparado).

En relación con los expedientes con nota de reparo pendiente de subsanar al cierre del ejercicio (Apartado III.3.4.)

16. El 26% de las entidades analizadas tenía reparos suspensivos pendientes de subsanar al cierre del ejercicio 2013, motivados fundamentalmente por insuficiencia o inadecuación de crédito, el 78% del total del importe de los expedientes, y por omisión de requisitos o trámites esenciales, el 18% del total del importe. La finalización de un ejercicio con reparos interpuestos pendientes de subsanar supone una anomalía en la gestión de los expedientes del presupuesto de gasto de las entidades ya que implica que en el ejercicio siguiente se deberán destinar créditos para atender expedientes originados en el ejercicio anterior o que las actuaciones propuestas no se realizarán.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

En relación con las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local o por el Pleno de la entidad local contrarios a los reparos formulados por el Interventor (Apartado III.3.5)

17. El 47% de las entidades analizadas -75- adoptó acuerdos en contra del criterio de los órganos de intervención o bien fueron tramitados con omisión del trámite de fiscalización previa -un total de 16.292 acuerdos por un importe total de 354.595.084 euros-, representando el gasto ejecutado de esta forma en 2013 el 3% de las obligaciones reconocidas en el ejercicio.

    La mayor parte de estos acuerdos y resoluciones, el 64%, correspondía a la aprobación de expedientes de gasto que, como consecuencia de posibles irregularidades o infracciones, se tramitaron al margen del procedimiento ordinario, si bien, en términos cuantitativos el importe de estos acuerdos representaba el 45% del importe total analizado, mientras que el importe de los acuerdos y resoluciones en los que se resolvió una discrepancia en contra del criterio de los órganos de Intervención tenía mayor representatividad, el 55% del importe total.

18. El 18% de las entidades analizadas adoptaron acuerdos de expedientes de gastos tramitados al margen del procedimiento en el ejercicio 2013, lo que constituye una irregularidad en la ejecución del gasto y elude la aplicación de las garantías previstas para ello.

    Una vez ejecutados dichos gastos, la principal justificación para la aprobación de este tipo de expedientes era evitar el enriquecimiento injusto de la Administración. Este procedimiento no se encuentra adecuadamente regulado en la Administración local, lo que da lugar a que las entidades locales utilicen procedimientos diferentes para tramitar este tipo de acuerdos y que procedimientos regulados en la normativa para finalidades diferentes se estén aplicando para acordar gastos en los que no se ha cumplido con el procedimiento regulado en la normativa.

    Entre los procedimientos más utilizados para regularizar estos gastos se encontraban los expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito, figura prevista para aplicar al presupuesto corriente gastos procedentes del ejercicio anterior cuando no hubiera sido posible su imputación a presupuesto, y que, por lo tanto, no da cobertura a la tramitación de expedientes de gasto con irregularidades o deficiencias en el procedimiento.

19. Las infracciones e ilegalidades más comunes que dieron lugar a la tramitación de expedientes al margen del procedimiento ordinario fueron la ausencia u omisión de fiscalización previa, siendo esta preceptiva, las infracciones administrativas de diversa índole, posibles causas de nulidad del expediente administrativo o gastos de ejercicios anteriores cuya aplicación a presupuesto se propuso en 2013.

    El trámite preceptivo de fiscalización previa se omitió en 2013 en el 6% de las entidades analizadas en la muestra. De estas entidades fueron identificados 111 expedientes de gastos, por importe de 69.158.360 euros, que se concluyeron habiendo existido omisión de fiscalización previa. Esto supone una irregularidad en la gestión del gasto público de las entidades ya que, además de no cumplirse un trámite esencial, se elude uno de los principales mecanismos de control interno de las entidades locales, favoreciendo que se realicen gastos sin crédito presupuestario, con irregularidades o con deficiencias en su contenido.

    En el ámbito local no se encuentra expresamente regulado el procedimiento para la tramitación de expedientes en los que se ha producido la omisión de fiscalización previa. La mayoría de las entidades locales utilizaron el procedimiento previsto para el ámbito estatal en el artículo 156 de la Ley General Presupuestaria.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

La mayor parte de las deficiencias puestas de manifiesto en el ejercicio 2013 por los órganos de intervención de las entidades locales en los acuerdos o resoluciones contrarios a reparos de la Intervención se dieron en expedientes de contratación, el 43% de los expedientes analizados. Fue especialmente significativa la existencia de prestaciones contractuales posteriores a la finalización de los contratos, el 10% del total de los gastos examinados en la muestra correspondientes a 61 expedientes, por importe de 27.099.288 euros.

La causa más común que originó reparos por parte de los órganos de intervención fue la realización de gastos sin crédito suficiente o la inadecuación del mismo para financiar el gasto. Esta causa motivó el 15% del importe de los reparos a expedientes analizados, por importe de 41.440.306 euros.

El 7% de los reparos corresponde a gastos por retribuciones y, en especial, a la asignación del complemento de productividad sin ajustarse a criterios objetivos. Resulta significativo que los Interventores de tres entidades manifestaran en sus reparos que la entidad carecía de Relación de Puestos de Trabajo.

En relación con los procedimientos de exigencia de responsabilidades por gastos ejecutados sin crédito presupuestario (Apartado III.4)

20. El marco legal vigente prevé la exigencia de responsabilidades en el caso de que se realicen gastos sin crédito presupuestario. Sin embargo, la exigencia de responsabilidades por parte de las entidades locales en estos casos es muy excepcional ya que únicamente tres de las 159 entidades fiscalizadas, el 2%, indicaron durante la fiscalización que había tenido lugar o estaba en curso algún tipo de procedimiento de responsabilidad por haberse liquidado, ejecutado u ordenado pagos sin crédito presupuestario. Esta falta de exigencia de responsabilidades no favorece el cumplimiento del procedimiento de ejecución del gasto público, al no hacerse efectivas las posibles consecuencias negativas por la omisión de trámites esenciales en tal procedimiento y por el incumplimiento de principios presupuestarios. Todo ello desvirtúa al presupuesto como herramienta limitadora del gasto y orientadora del plan económico-financiero de cada una de las entidades y como expresión del mandato del Pleno, como órgano de representación de los ciudadanos.

En relación con la información remitida al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre estabilidad presupuestaria y los gastos ejecutados sin consignación presupuestaria (Apartado III.5)

21. El detalle de la información a remitir por las entidades locales al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se encuentra regulado en la Orden 2105/2012, que incluye entre dicha documentación las cuentas anuales de tales entidades, lo que viene fundamentado por el principio de transparencia.

La previsión relativa a la remisión de las cuentas anuales genera una doble obligación a las entidades locales, al adicionarse al deber de rendir la cuenta general al Tribunal de Cuentas, que establece el artículo 212 del TRLRHL y, en su caso, al correspondiente Órgano de Control Externo de la Comunidad Autónoma. El proceso de rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas y a los OCEx se coordina, en aplicación de los correspondientes convenios de colaboración, a través de la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades locales, de manera que estas entidades, mediante un único envío, cumplen con la obligación de rendir cuentas ante las dos Instituciones de control externo. Además, en la aplicación web del Portal de Rendición de Cuentas se pueden consultar por las distintas Administraciones Públicas o por cualquier interesado, las cuentas rendidas por las entidades locales, lo que ya garantiza el

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

cumplimiento y efectividad del necesario principio de transparencia que viene a fundamentar la obligación establecida por la Orden 2105/2012.

22. La información sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 remitida por las entidades locales al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el primer trimestre del año 2014 adolecía de deficiencias. Entre ellas, cabe señalar que el 36% de las entidades locales analizadas había comunicado al Ministerio un importe diferente al que constaba en sus registros contables, lo que dio como resultado que el importe comunicado a aquel fuese inferior en 87.942.757 euros al registrado como acreedores pendientes de imputar a presupuesto a 31 de diciembre de 2013 en los estados contables de las entidades locales analizadas por el Tribunal de Cuentas, que ascendía a un total de 539.447.002 euros.

23. De los datos comunicados al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en el primer trimestre del ejercicio 2014 resultaba que el 34% de las entidades analizadas -diecisiete entidades- concentraban un elevado nivel de endeudamiento a 31 de diciembre de 2013 -superior a 1.000 euros por habitante- con un importe significativo de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto –mayor de un millón de euros-. Esta doble circunstancia dificultará que las entidades puedan mantener una situación financiera saneada, equilibrada y sostenible.

    El 18% de las entidades analizadas -nueve- finalizaron 2013 con necesidad de financiación, con un nivel elevado de endeudamiento y un importe significativo de gastos pendientes de aplicar a presupuesto (más de un millón de euros), existiendo en estas entidades una situación de desequilibrio que requerirá la adopción de medidas destinadas a recuperar el equilibrio financiero y presupuestario.

24. Coexiste la obtención de superávit por las entidades locales en términos de contabilidad nacional, con el mantenimiento de saldos por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto y del nivel de endeudamiento, ya que las entidades analizadas que finalizaron el año 2013 con capacidad de financiación (el 82%) mantenían un importe superior a un millón de euros de obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto y, de estas, el 43% concluyó 2013 con un importe superior a 10 millones de euros.

    El cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, calculado en términos de contabilidad nacional, no resulta incompatible con el mantenimiento del presupuesto como elemento limitador del gasto, de modo que, con independencia de los resultados obtenidos en términos de contabilidad nacional, debe evitarse en todo caso la generación de gastos no aplicados a presupuestos, no sólo por constituir una práctica contraria al régimen presupuestario de las entidades locales, sino también por lo que afecta a la transparencia de la información sobre la actividad económica y presupuestaria de aquéllas.

En relación con las entidades dependientes (Apartado III.6)

En relación con los organismos autónomos (apartado III.6.1)

25. Las obligaciones no imputadas a presupuesto representan el 3% del total de las obligaciones reconocidas en el ejercicio 2013 de los organismos autónomos, habiéndose producido una reducción del importe de los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto entre 2012 y 2013 del 14%.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

El importe de gastos pendientes de aplicar a presupuesto consecuencia de sentencias firmes dictadas contra los organismos autónomos fue más reducido que en las entidades principales y se concentraba mayoritariamente en organismos dedicados al desarrollo de actuaciones urbanísticas y de vivienda dependientes de municipios con población superior a 100.000 habitantes. Así, se han identificado sentencias pendientes de aplicar a presupuesto y de contabilizar por importe de 12.217.528 euros.

26. La conclusión de expedientes en contra del criterio del Interventor de los organismos autónomos tuvo una incidencia mucho más limitada que en el ámbito de las entidades principales, habiéndose identificado la existencia de este tipo de acuerdos en el 23% de los organismos fiscalizados -diez- por un importe de 7.881.977 euros.

27. El 84% de los organismos autónomos no tenía interconectado su registro de facturas con el de la entidad principal de la que dependen, lo que suponía una falta de coordinación en la gestión de gastos de naturaleza contractual.

En relación con las sociedades mercantiles (apartado III.6.2)

28. La utilización de las sociedades mercantiles como entidades instrumentales para la prestación de servicios públicos de competencia municipal se ha traducido en un progresivo incremento de la dimensión de estas, como se puso de manifiesto en el significativo importe de gastos que estas entidades financiaron con cargo a los Fondos de Pago a Proveedores, lo que provoca que los desequilibrios patrimoniales de las sociedades mercantiles repercutan en la situación patrimonial de la entidad matriz de la que dependen. El 7% de las sociedades mercantiles locales incluidas en la muestra se hallan en situación de concurso de acreedores, lo que puede requerir de aportaciones de recursos por parte de la entidad matriz para reequilibrar la situación de aquellas y refleja que la gestión de las referidas sociedades no se ha ajustado a los principios de buena gestión financiera.

    Además, la declaración de sociedades mercantiles públicas en concurso de acreedores no está regulada expresamente y da lugar a una situación excepcional y anómala. En especial, las sociedades mercantiles íntegramente participadas por las entidades locales que gestionan servicios públicos de competencia local son una forma de gestión directa de aquellos servicios, no están sometidas a una competencia mercantil propiamente dicha ya que el servicio será en última instancia una responsabilidad de la entidad matriz y están sujetas a determinadas normas de derecho administrativo.

29. El 45% de las sociedades analizadas adeudaban importes a otros entes del sector público, por una cuantía global de 111.944.709 euros a 31 de diciembre de 2013, que representaban más de un 49% del total de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto de las entidades principales de las que dependen.

    Los acreedores más habituales de las sociedades mercantiles son las propias entidades matrices, el 26%, seguidos en importe por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social, con un 14% y 9% de las deudas, respectivamente.

30. El órgano de control interno de la entidad local no tiene en el 75% de las sociedades analizadas acceso a la contabilidad de sus sociedades mercantiles, contraviniendo lo establecido en el artículo 204.2 del TRLRHL. Esta circunstancia supone un impedimento para que los órganos de control interno puedan desarrollar las tareas de control que le encomiendan la referida norma y la Ley de Bases de Régimen Local. Otras incidencias que

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

afectaron al control de las entidades sociedades mercantiles fueron la no existencia de registro de facturas en el 12% de las sociedades mercantiles fiscalizadas y la falta generalizada de interconexión entre los registros de facturas de la entidad principal y la contabilidad de las sociedades mercantiles dependientes.

En relación con el seguimiento de entidades fiscalizadas en el ejercicio 2012 (Apartado III.7)

31. Del seguimiento específico realizado sobre siete entidades que fueron objeto de la "*Fiscalización de los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*" relativo al ejercicio 2012, cuyo Informe fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de 23 de diciembre de 2013, que se ha llevado a cabo con el fin de valorar la evolución de la situación financiera y presupuestaria de tales entidades, ha resultado que en seis de ellas se ha producido una reducción del importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. No obstante, todas las entidades mantenían un volumen significativo de endeudamiento (más de 900 euros por habitante), lo que implica que las mismas deberán continuar dedicando recursos al reembolso de dichas operaciones, circunstancia que redundará en una limitación de su capacidad inversora y de maniobra.

32. La evolución del resto de indicadores no ha sido homogénea entre las mismas aunque, con excepción de una de ellas, tienden hacia un mayor equilibrio en términos financieros. Aun así, en algunas de las entidades se han observado circunstancias que requerirán atención de los gestores, tales como un incremento del importe de los pagos pendientes de aplicación a cierre de ejercicio 2013, lo que conlleva un riesgo de que existan gastos ejecutados sin consignación presupuestaria. En dos de estas siete entidades se concluyó el ejercicio 2013 con déficit en términos de contabilidad nacional.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

V. RECOMENDACIONES

A la vista de lo expuesto a lo largo de este Proyecto de Informe, y con la finalidad de contribuir a superar las deficiencias puestas de manifiesto y a mejorar la gestión, organización, transparencia y control de las entidades locales, este Tribunal de Cuentas, en la materia que es objeto del mismo, formula las siguientes recomendaciones, constituyendo algunas de ellas una reiteración de las ya planteadas en otros Informes de la Institución:

1. Habrían de implementarse las acciones necesarias por parte de las entidades locales para mejorar la calidad de los registros contables al objeto de que puedan identificarse correctamente y recogerse íntegramente en ellos los acreedores, los importes de las obligaciones y las fechas en las que se registren los acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto y los pagos pendientes de aplicación.

   Las entidades locales deberían mejorar, asimismo, los procedimientos de gestión y contabilización de gastos y pagos para identificar el origen de los pagos realizados por la entidad local, evitando en consecuencia la acumulación de operaciones pagadas sin aplicar al cierre del ejercicio.

2. Sería oportuno que las entidades locales adoptaran los acuerdos y realizaran las operaciones contables y presupuestarias necesarias para regularizar los pagos pendientes de aplicación de elevada antigüedad que figuran en las cuentas anuales de las entidades locales, procediendo, según corresponda, a identificar, saldar o aplicar a presupuesto las distintas operaciones que integran estos importes.

3. Deberían registrarse contablemente por las entidades locales los acreedores por resoluciones judiciales firmes en las que resulten condenadas al abono de cantidades pecuniarias, imputando a presupuesto las obligaciones surgidas como consecuencia de las mismas. En el caso de las sentencias no firmes, habrían de contabilizarse las provisiones por responsabilidades cuando la entidad haya resultado condenada en primera instancia al abono de cantidades por órganos jurisdiccionales. Si se apelase una sentencia no firme, sería conveniente que se dotaran las provisiones oportunas si se estimase probable un fallo negativo para la entidad local.

4. Sería conveniente que se fijaran las fechas de referencia del cierre contable de modo que permitan incluir en el año en curso todos los gastos devengados en el ejercicio y efectuar un corte ordenado de operaciones entre ejercicios, evitando aplicar en el siguiente gastos del ejercicio que finaliza o gastos del siguiente con cargo al presupuesto en curso como consecuencia de cierres muy retrasados o muy tempranos.

5. Deberían incorporarse por las entidades locales en los contratos administrativos cláusulas que faciliten un cierre contable del ejercicio ordenado, de tal manera que se incluyan mandatos expresos a las empresas de facturar las prestaciones relativas al periodo final del año atendiendo al cierre presupuestario del ejercicio.

6. Sería procedente que se implementaran las medidas necesarias para evitar la realización de prestaciones contractuales extemporáneas -más allá de la vigencia del contrato original-, entre otras razones, para evitar la ejecución de gastos sin contrato y de obligaciones pendientes de imputar a presupuesto.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

7. Sería conveniente que se culminara la regulación a nivel nacional del régimen de control interno en el ámbito de la Administración Local, que aborde, entre otras cuestiones, el procedimiento a seguir en los expedientes en los que hubiera existido omisión de fiscalización previa y los elementos básicos a comprobar en la fiscalización limitada previa.

8. Habrían de reforzarse las medidas para que el presupuesto de las entidades locales constituya efectivamente un auténtico instrumento de gestión, planificación y toma de decisiones, evitando que se generen obligaciones al margen del mismo.

9. Debería instrumentarse fórmulas y procedimientos dirigidos a promover la colaboración y compartir la información disponible sobre las cuentas y la gestión económico-financiera de las entidades locales, entre el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, con el fin de evitar duplicidades en el cumplimiento de las obligaciones de remisión de documentación por parte de las entidades locales y de favorecer al máximo la transparencia y la eficacia en la producción, obtención y gestión de la información, evitando dobles reclamaciones y remisiones y la necesidad de utilizar formatos diferentes para la presentación de la misma información solicitada por las distintas Instituciones.

10. Sería conveniente que se regulase expresamente la declaración de concurso de las sociedades mercantiles públicas, teniendo en cuenta el carácter instrumental y dependiente de las mismas con el fin de definir en su integridad los derechos de los acreedores de este tipo de entidades.

Se insiste en las siguientes recomendaciones ya incluidas en el "*Informe de Fiscalización de los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario*", aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de 23 de diciembre de 2013:

11. Sería conveniente elaborar y aprobar una instrucción que regule las operaciones a realizar a cierre de ejercicio, con el objetivo de normalizar y planificar la fecha límite para proponer la iniciación de procedimientos de gasto, para aplicar una factura al presupuesto en curso, así como para aplicar gastos al ejercicio a cerrar, y el procedimiento a seguir con aquellas facturas expedidas en diciembre del ejercicio precedente pero con entrada en los registros en enero del año siguiente, respetando el principio de devengo y la anualidad presupuestaria.

12. Debería completarse la regulación del expediente de reconocimiento extrajudicial de crédito, contenida en los artículos 26.2 y 60.2 del Real Decreto 500/1990, clarificando la atribución de la competencia para su aprobación, detallando el procedimiento para su tramitación y los gastos que pueden ser incluidos en los mismos.

13. Habrían de adoptarse medidas que garanticen el reforzamiento de la viabilidad y cumplimiento de los planes de ajuste presentados por las entidades locales en el marco de los mecanismos de pago a proveedores para evitar futuras dificultades de solvencia a corto a plazo como consecuencia de la amortización del crédito obtenido, así como la generación y mantenimiento en el futuro de nuevas obligaciones pendientes de imputar a presupuesto que originen nuevos problemas de solvencia.

14. Deberían acordarse y aplicarse medidas de gestión del gasto público que fomenten e incentiven la imputación a presupuesto y contabilización de todas las obligaciones por parte de las entidades locales, para conseguir la máxima transparencia y fiabilidad de la información que se proporciona para la elaboración de los datos sobre necesidad y capacidad de financiación.

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es

Se reiteran las siguientes recomendaciones ya efectuadas en el "*Informe de Fiscalización de las retribuciones y de la gestión de los sistemas de provisión y promoción de los puestos de la Intervención de las Entidades Locales*", aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de 24 de abril de 2014:

15. Debería armonizarse en un texto único la normativa vigente en relación con los funcionarios de habilitación nacional, y en particular, de los que prestan servicios de control interno y fiscalización previa en las entidades locales, al objeto de fortalecer la seguridad jurídica y de evitar la confusión que pueda resultar de la pluralidad de textos normativos en los que, en la actualidad, se halla dispersa la materia, así como de las sucesivas y diversas modificaciones que en dichos textos se han venido produciendo.

16. Habrían de establecerse las medidas necesarias para asegurar una dotación de efectivos suficiente en los órganos de control interno de las entidades locales, tanto de habilitación nacional, cuya selección corresponde a la Administración General del Estado, como de apoyo. Adicionalmente, sería deseable que las entidades locales siguieran avanzando en el establecimiento de mecanismos y procedimientos para fortalecer la cooperación técnica con la Intervención General de la Administración del Estado, reforzando así el ejercicio del control de las entidades locales.

Madrid, 22 de julio de 2016

EL PRESIDENTE

Ramón Álvarez de Miranda García

cve: BOE-A-2017-9403
Verificable en http://www.boe.es