

INFORME CONSULTIVO 1/2014: En relación con la consulta formulada por el Ayuntamiento de Gijón sobre diversas cuestiones relativas al “Expediente séptimo de modificación presupuestaria: generación de créditos por resolución de la alcaldía”

Tomando en consideración en exclusiva la documentación remitida por el Ayuntamiento de Gijón a esta Sindicatura de Cuentas.

ANTECEDENTES

Durante el primer trimestre de 2014 el Ayuntamiento de Gijón recibió diversas cantidades, que en conjunto ascendieron a 9.472.200,53 euros, procedentes de dos programas europeos ya finalizados (Programa Operativo Local y URBAN). Con los mencionados recursos, mediante resolución de la alcaldía, de 24 de marzo de 2014, se modificó el Presupuesto utilizando al efecto la modalidad de generación de créditos por ingresos para hacer frente a unas finalidades que, según se argumentaba en aquella resolución, guardaban relación con los gastos elegibles en los programas antes señalados.

En virtud de las atribuciones consultivas previstas en los artículos 4, 18 y 19 de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias y en los artículos 26 a 29 de los Estatutos de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, el Pleno del Ayuntamiento de Gijón, en sesión de 9 de mayo de 2014, a propuesta del Grupo Municipal Socialista, se eleva consulta sobre las siguientes cuestiones:

- Forma de contabilizar los ingresos procedentes de la liquidación de programas correspondientes al período 2000/2006 y efectivamente transferidos en 2014.
- Tratamiento presupuestario adecuado para dichos recursos. En concreto, si a la vista de la legislación aplicable de haciendas locales se trata de mayores ingresos del ejercicio, ingresos del ejercicio ya cerrados, subvenciones condicionadas, incorporación a remanentes o cualquier otra figura legalmente establecida.
- Destinos posibles de los fondos, teniendo en cuenta las implicaciones de las leyes de estabilidad presupuestaria y transparencia actualmente en vigor.
- Órgano municipal competente para determinar el destino de estos recursos en el caso de su incorporación al presupuesto.

FUNDAMENTOS

En primer lugar, se quiere señalar en relación a los fundamentos que seguidamente se enuncian, y para una mejor comprensión argumental, que no se seguirá el mismo orden de la petición realizada, sino un relato que va desde lo más general a lo particular.

PRIMERO: El Presupuesto como institución ha sido definido de forma muy diversa atendiendo a diferentes perspectivas, si bien en todas subyace como idea esencial la concepción del mismo como un instrumento elaborado por el Ejecutivo, aprobado por el Legislativo y cuya ejecución corresponde nuevamente al Poder Ejecutivo.

En este sentido, nuestro texto constitucional dedica su artículo 134 a la regulación del instrumento financiero por excelencia: “Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación”.

Dentro del ciclo presupuestario se distinguen diferentes fases: a) Elaboración de los Presupuestos, que corresponde al Poder Ejecutivo; b) Examen, enmienda y aprobación de los mismos, que corresponde al Poder Legislativo; c) Ejecución del Presupuesto, que corresponde a la Administración, en cuanto “complejo orgánico integrado en el Poder Ejecutivo” y d) Control de la ejecución, que somete esta a un control interno de legalidad por parte de la

Intervención; a un control político ejercitado por el Poder Legislativo y, finalmente, a un control de legalidad externo, atribuido a la Sindicatura de Cuentas y al Tribunal de Cuentas.

La legislación de régimen local dedica diversos preceptos a regular la institución presupuestaria:

1. ° La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local (en adelante LRBRL), en sus artículos 112 a 116 se refiera al Presupuesto de las Corporaciones Locales.
2. ° El 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 (en adelante TRLHL), especialmente en el Capítulo Primero de su Título VI, artículos 162 a 193.
3. ° El 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 (en adelante RPEL), tiene por objeto regular esta materia.

De los preceptos reguladores de la institución presupuestaria en el ámbito local, en orden a la consulta sometida a la consideración de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias por parte del Ayuntamiento de Gijón, se pueden extraer las siguientes consecuencias:

1. La legislación local distingue, dentro del *iter* presupuestario, la elaboración del Presupuesto de la aprobación del mismo, atribuyendo estas fases a órganos diferentes. Así, la formación del Presupuesto corresponde al Presidente de la Corporación (artículos 168.1 y 4 del TRLHL y 18 del RPEL) mientras que su aprobación corresponde al Pleno (artículo 22.2.e de la LRBRL, art. 168.4 del TRLHL y art. 18.4 del RPEL).
2. Conforme establece el artículo 168.4 del TRLHL y los artículos 124 y 126 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (en adelante ROF) se exige que el proyecto de Presupuestos se someta a informe de la intervención y posterior dictamen de la Comisión informativa correspondiente.
3. Finalmente el proyecto debe ser sometido a debate y votación por el Pleno, pero sin que ese sometimiento implique que los Presupuestos puedan ser formados por la oposición y votados por el Pleno, ya que, el proyecto de Presupuestos puede efectivamente ser objeto de enmienda, conforme a lo dispuesto en el artículo 97.5 del ROF, pero esa facultad no puede ser tan amplia que implique que la formación de los Presupuestos pase a estar residenciada en grupos políticos diferentes a los del gobierno municipal. En relación con esta cuestión, debe señalarse que la facultad de enmienda de la oposición puede suscitar no sólo el rechazo del proyecto presentado, por no contar con la mayoría precisa, sino que el equipo de gobierno puede también retirar el mismo o incluso podría solicitar que el Presupuesto “quede sobre la mesa”, con el fin de presentar un nuevo proyecto que cuente con el apoyo necesario para su aprobación por el Pleno, de conformidad con el artículo 92 del ROF. Ello no obstante, y bajo determinadas circunstancias, la Ley 27/2013 atribuye la competencia para aprobar los Presupuestos a la Junta de Gobierno (nueva DA 16ª de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local).

En definitiva, la oposición cuenta con mecanismos de control político capaces de lograr la introducción de modificaciones en el proyecto, pero esas facultades no pueden llevar aparejada la atribución de competencias propias e irrenunciables del Ejecutivo municipal y más en concreto de su Presidente.

Olvidar esta segregación de funciones significaría desconocer la esencia misma de una institución que, nacida como primicia en la Constitución Española de 1812 (arts. 340 a 342)¹ ha servido para encauzar y conformar tanto a las finanzas públicas como a las privadas a lo largo de casi dos siglos de existencia real entre nosotros.

Por los motivos antes señalados, esta Sindicatura de Cuentas no comparte la postura sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 25 de enero de 2007, que, sobre la base del actual art. 185.3 del TRLHL (anterior 166.3 de la LHL), sin relación alguna con la fase de elaboración del presupuesto, ha aceptado que el Pleno municipal modifique uno de los elementos integrantes del Presupuesto (las bases de ejecución) sin mediar la preceptiva iniciativa de modificación, residenciada en el Alcalde.

SEGUNDO: Dentro de las modificaciones de los presupuestos, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, incorporó una nueva modalidad al ámbito local, las “generaciones de crédito” (art. 162).

Dicho precepto, actual art. 181 del TRLHL, señala:

“Podrán generar crédito en los estados de gastos de los presupuestos, en la forma que reglamentariamente se establezca, los ingresos de **naturaleza no tributaria** derivados de las siguientes operaciones:

- a) **Aportaciones o compromisos firmes de aportación** de personas físicas o jurídicas **para financiar, juntamente** con la entidad local o con alguno de sus organismos autónomos, gastos que por su naturaleza están comprendidos en sus fines u objetivos.
- b) Enajenaciones de bienes de la entidad local o de sus organismos autónomos.
- c) Prestación de servicios.
- d) Reembolso de préstamos.
- e) Reintegros de pagos indebidos con cargo al presupuesto corriente, en cuanto a reposición del crédito en la correspondiente cuantía”.

El artículo carecía de homólogo en el régimen vigente hasta la entrada en vigor de la Ley de 1988 y su inclusión en la misma era obligada, dada la pretensión de equiparar el régimen presupuestario local al establecido para el Estado. El precepto es reflejo aproximado de lo previsto en los artículos 71 y 72 de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria.

La normativa reguladora de las generaciones de crédito se incorporó por primera vez a nuestro Derecho a través del artículo quinto de la Ley 5/1968, de 5 de abril, sobre Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1968-1969 y fue objeto de plasmación casi definitiva en el artículo cuarto de la Ley 115/1969, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1970-1971. La situación se mantuvo sin modificaciones sustanciales hasta la Ley 38/1976, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1977 (art. 4) y definitivamente la Ley 11/1977 conforma la redacción definitiva que a su vez se incorpora casi literalmente² al ámbito que nos ocupa.

En el origen histórico de esta figura se aprecian razones prácticas: “estimular la obtención de financiación por los gestores para determinados fines y evitar la tentación de la gestión extrapresupuestaria de los recursos obtenidos”.

¹ Si bien con antecedentes en cuanto a los elementos medulares -que no nominales- parciales de la institución en la Constitución francesa de 1799.

² Decimos casi porque en el ámbito local a las aportaciones se les añade también los compromisos firmes de aportación.

En lo que ahora nos interesa el art. 71.1 de la Ley 11/1977 (incorporado al artículo 53 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, actualmente vigente), señalaba:

“Podrán generar créditos en los estados de gastos de los presupuestos, en la forma que reglamentariamente se establezca, los ingresos derivados de las siguientes operaciones:

a) Aportaciones de personas naturales o jurídicas para financiar, juntamente con el Estado o alguno de sus Organismos autónomos, gastos que por su naturaleza estén comprendidos en los fines u objetivos de los mismos.”

Podemos decir que la “generación” es la acción y efecto de engendrar, causar o dar origen a una cosa y, en este contexto, la generación de créditos sería la acción y efecto de una actuación presupuestaria cuyo origen está en la realización de un determinado ingreso.

La figura ha sido criticada desde el punto de vista doctrinal por cuanto supone la violación del principio de competencia, la ruptura del principio de limitación e incluso por significar una directa afectación de unos ingresos a unos gastos específicos y determinados. Pero, frente estas las críticas, no debemos olvidar que también introduce agilidad en los procedimientos, refuerza el principio de equilibrio presupuestario, fortalece el principio de universalidad y robustece el principio transparencia.

Acreditadas posturas doctrinales han señalado que el apartado a) antes transcrito viene a regular genéricamente el caso de concurrencia de intereses en la realización de inversiones que, de un lado, aconsejan una unidad de gestión y, por otro, solo pueden iniciarse con garantía plena de su realización cuando se ha ingresado por el otro interesado (o comprometido en firme, en la actualidad) la cuota que le corresponde, teniendo en cuenta la intangibilidad de la suma ingresada por el otro partícipe y su exclusiva dedicación al objeto correspondiente.

En definitiva, en el tipo de generación que nos ocupa debe existir una evidente afectación de los recursos a un gasto específico y determinado; gasto que es financiado conjuntamente con otra entidad.

La recepción en el ámbito local de la figura de generación de créditos permite llevar a mejor práctica el principio de universalidad, es decir, el que todos los gastos e ingresos públicos han de realizarse a través del Presupuesto, incluso en las ocasiones en las que los gastos “no son propiamente imputables a la Entidad, sino contrapartida de unos ingresos específicamente afectos a ellos realizados por terceros”.

En suma, en el tipo de generación de créditos que estamos analizando a efectos de la consulta realizada se está aludiendo indirectamente a los supuestos de gasto con financiación afectada respecto de los que “no cabe decisión sobre su destino por venir impuesto por el agente aportante o por afectación legal”.

Ese carácter de afectado a una finalidad concreta aparece nítidamente perfilado en el artículo 45 del RPEL al señalar: “1. El compromiso firme de ingreso a que se refieren los artículos anteriores es el acto por el que cualesquiera Entes o personas públicas o privadas, se obligan, mediante un acuerdo o concierto con la Entidad local, a financiar total o parcialmente un gasto determinado de forma pura o condicionada. Cumplidas por la Entidad local o el Organismo autónomo correspondiente las obligaciones que, en su caso, hubiese asumido en el acuerdo, el compromiso de ingreso dará lugar a un derecho de cobro exigible por la Entidad local o el Organismo correspondiente”.

Pero esa afectación no depende de la exclusiva voluntad del beneficiario sino, y por el contrario, de la finalidad pretendida por la entidad que financia la actividad.

A este respecto, no debemos olvidar que uno de los principios clásicos que enmarcan la institución que estamos estudiando es precisamente el principio de no afectación de los recursos previsto en el art. 165.2 del TRLHL: “Los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados”.

No obstante, el propio TRLHL contempla varias afectaciones: las derivadas de recursos procedentes de enajenación o gravamen de bienes patrimoniales (art. 5); los ingresos obtenidos en concepto de contribuciones especiales (art. 29.3); las subvenciones de cualquier índole obtenidas con destino a sufragar obras o servicios (art. 40.1); el crédito público o privado para la financiación de sus inversiones (art. 49); o las cargas de urbanización (art. 166.2. b). Todos estos recursos son ingresos legalmente afectados, en el doble sentido de que constituyen afectaciones obligatorias por mandato legal y son “*numerus clausus*”, ya que fuera de las mismas no existen otras de tipo imperativo, y se derivan de los respectivos mandatos concretos reseñados en la propia norma.

En este sentido, el art. 10 del Real Decreto 500/1990 señala que: “Sólo podrán afectarse a fines determinados aquellos recursos que, por su naturaleza o condiciones específicas, tengan una relación objetiva y directa con el gasto a financiar, salvo en los supuestos expresamente establecidos en las Leyes”.

El Reglamento (CE) 1260/1999 del Consejo, de 21 de junio de 1999, por el que se establecen las disposiciones generales sobre Fondos Estructurales, especifica la forma en que se realizan los pagos (art. 32): anticipo del 7% de la participación de los Fondos en la intervención aprobada y posteriores pagos intermedios o pago del saldo final. Pagos intermedios y finales que, a diferencia del anticipo, requieren haber justificado y certificado los desembolsos realizados por el beneficiario a resultados de la subvención concedida. En consecuencia, a excepción de los anticipos, las diferentes entregas –intermedias o finales– tienen la naturaleza de subvención de pago a *posteriori* una vez realizada y justificada la actividad subvencionada.

En consecuencia el beneficiario de la subvención no tiene que realizar ninguna nueva actividad pues ya ha sido ejecutada y ahora se le compensa con la cantidad comprometida por parte del ente concedente (UE). En definitiva, los fondos así obtenidos tienen naturaleza genérica, y, en cuanto tal, no están afectados a la actividad que ha sido su fuente.

Otra cosa es la construcción de una ficción tendente a dotar a dichos fondos de una naturaleza que no tienen con la finalidad de huir del mayor rigor que se impone a las modificaciones de más importancia. Pero esa posibilidad de afectación está vedada a la voluntad del Ejecutivo e incluso del propio ayuntamiento Pleno por cuanto es contraria a lo establecido en el art. 165.3 TRLHL.

Así las cosas, el ayuntamiento no puede, aun cuando vincule las acciones a realizar con los objetivos primitivos de las Decisiones de la Comisión, crear una ficción jurídica tendente a justificar la utilización de la figura de las generaciones de créditos.

Los fondos utilizados para la generación de créditos son efectivamente recursos que no tienen naturaleza tributaria, pero en este caso concreto en modo alguno están afectos a una determinada finalidad, como explícitamente se reconoce tanto por la Resolución de la alcaldía como en el propio informe del interventor.

En efecto, en la parte expositiva de la Resolución de la Alcaldía, de 24 de marzo de 2014, por la que, al amparo de la Base 29 de las del Presupuesto en vigor, se aprueba la generación de créditos se señala:

“PRIMERO. Con fecha 19 de marzo de 2014 se formalizó en este Ayuntamiento la recepción de fondos procedentes de la ejecución del Programa Operativo Local, por importe de 8.637.916,12 euros y con fecha 14 de febrero de 2014 se formalizó el ingreso de fondos procedentes del Proyecto URBAN, por importe de 834.284,41, ambos se refieren a proyectos europeos desarrollados por este Ayuntamiento. En el primer caso, los fondos recibidos se corresponden a una nueva entrega por la justificación de diversos proyectos **que habían sido ejecutados** por este Ayuntamiento y que fueron presentados, con fecha 10 de diciembre de 2009, por importe de 31.592.184 euros, proyectos que fueron aceptados por la Subdirección General de Fondos Comunitarios FEDER para ser financiados con cargo al Programa Operativo Local (POL), programa establecido para el periodo 2000/2006. En el segundo caso, se corresponden a la Liquidación definitiva del Programa de Iniciativa Comunitaria URBAN, Gijón 2000/2006, que se aprobó para llevar a cabo la regeneración urbana de la Zona Oeste de la ciudad y con los objetivos que dicho programa establecía”.

Por su parte, en el informe del interventor, de 6 de mayo, se señala con absoluta claridad:

“En este caso **la justificación**, que siempre habrá de condicionarse a lo que establezca el contrato, convenio o ley que regule la concesión de estos recursos, **ya se produjo en el momento que fueron sometidos a la aprobación los proyectos originales y auditados en conformidad por todos los órganos competentes**. No obstante esto, el destino que se propuso para los fondos que resultan de la liquidación final de los programas comunitarios se ajusta a sus objetivos iniciales, puesto que, **en caso de no hacerlo así, estos recursos podrían financiar otro tipo de gastos del conjunto del Presupuesto municipal, o, en su caso, se integrarían en el resultado del Remanente Líquido de Tesorería para gastos generales y en el Resultado Presupuestario único y no afectado**”.

Y poco más adelante, en el párrafo siguiente al transcrito, se dice: “recursos **que han quedado ahora afectados a unos destinos específicos, en base a la Resolución de un órgano municipal**”.

Pero ya hemos señalado que la afectación o está prevista en la Ley o se establece por un tercero, en la medida en que manifiesta su voluntad para financiar precisamente una determinada actividad (art. 10 del RPEL) y no otra, pero en modo alguno puede producirse por una decisión de orden interno de la propia Corporación, pues aceptar esto supondría tanto como admitir la posibilidad de afectar el conjunto de recursos, pudiendo reconvertir toda modificación presupuestaria en generaciones de créditos a aprobar por la Presidencia, en clara transgresión de los principios de competencia y de no afectación.

TERCERO: En relación a la contabilización de estos ingresos por parte del beneficiario, conforme establece el Documento número 4 de los Principios Contables Públicos, el reconocimiento del derecho debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo (párrafo 43) y señala también que el reconocimiento del ingreso es simultáneo al reconocimiento del derecho (párrafo 45), en consecuencia, la contabilización del ingreso, por regla general, se efectuará mediante imputación al ejercicio corriente.

Más concretamente, la vigente Orden HAP/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción Modelo Normal de Contabilidad Local, contiene como Anexo el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, en cuya Tercera parte

(definiciones y relaciones contables) se define la cuenta 756, Subvenciones de capital, y se detallan los diferentes motivos de cargo y abono de la misma, casuística que, por innecesaria, damos por reproducida.

En cualquier caso, a diferencia de las transferencias, las subvenciones se conceden para finalidades determinadas, pero en el caso que nos ocupa (dada un condición de subvención *ex post*), esa finalidad ya está cumplida, como ya se ha señalado, por lo que dicha cantidad viene a integrarse como disponibilidad de entidad, y es susceptible, en principio, y a salvo de lo que luego se dirá, de ser utilizada para satisfacer el conjunto de los gastos.

Desde el punto de vista presupuestario, subvenciones y transferencias de capital se integran dentro del concepto genérico de transferencia (capítulo VII), distinguiendo en función del agente concedente, por lo que, al proceder los ingresos de la iniciativa URBAN y de diversos proyectos adscritos al Programa Operativo Local, ambos financiados con fondos FEDER, esta Sindicatura de Cuentas entiende que el concepto adecuado para reflejarlos presupuestariamente es el “791. Del Fondo de Desarrollo Regional” de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

CUARTO: El art. 12.5 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), señala:

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

Por su parte, el art. 32 del mismo cuerpo legal dispone que:

“Artículo 32. *Destino del superávit presupuestario.*

1. En el supuesto de que la liquidación presupuestaria se sitúe en superávit, este se destinará, en el caso del Estado, Comunidades Autónomas, y Corporaciones Locales, a reducir el nivel de endeudamiento neto siempre con el límite del volumen de endeudamiento si éste fuera inferior al importe del superávit a destinar a la reducción de deuda.

....

3. A efectos de lo previsto en este artículo se entiende por superávit la capacidad de financiación según el sistema europeo de cuentas y por endeudamiento la deuda pública a efectos del procedimiento de déficit excesivo tal y como se define en la normativa europea.

A falta de una interpretación oficial, esta Sindicatura de Cuentas entiende que los artículos 12.5 y 32 se refuerzan mutuamente y operan en momentos diferentes de la vida presupuestaria, pues, en efecto, si se aceptase la utilización de los mayores ingresos para finalidades distintas a la reducción de la deuda, el artículo 32 se vería vaciado de contenido. El artículo 12.5 actuaría con carácter preventivo evitando que los mayores ingresos no previstos se conviertan en mayores gastos ajenos a la amortización de la deuda.

Por lo demás, en la medida en que las actividades realizadas lo hayan sido mediante la apelación al crédito la amortización de parte de la deuda sería coherente con el principio de sostenibilidad financiera.

CONCLUSIONES

1. La forma de contabilizar dichos ingresos es la que se prevé para cuenta 756, Subvenciones de capital, en el aún vigente Plan General de Contabilidad Pública adaptado a

la Administración Local, anexo a la Orden HAP/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción Modelo Normal de Contabilidad Local.

2. Esta Sindicatura de Cuentas entiende que el concepto presupuestario que mejor refleja esta subvención *ex post* es el concepto 791 (del Fondo de Desarrollo Regional) de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

En general se tratará de nuevos o mayores ingresos, dependiendo de la estructura del presupuesto en vigor en el momento de aprobar la modificación presupuestaria, en ambos casos del ejercicio corriente.

3. Los ingresos procedentes de fondos europeos ya justificados no están afectos a ningún destino o finalidad específica relacionada con el origen de los mismos.

La única afectación legal de dichos recursos es la prevista en el art. 12.5 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

4. Compete en exclusiva la iniciativa de la modificación presupuestaria al Alcalde y su aprobación al Pleno municipal.

Por último, debe recordarse el carácter no vinculante de los informes consultivos.

Oviedo, 15 de julio de 2014

EL SÍNDICO MAYOR,


Fdo.: Avelino Viejo Fernández