



# Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional (promoción intena)

María Álvarez Fernández

Elena Robledo Acinas

José Tovar Jiménez

*Profesores del CEF-*

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el acceso por promoción interna a la Subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada, de la Escala de funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional, convocadas por Orden TFP/1109/2018, de 18 de octubre [BOE de 22 de octubre]).

## Sumario

- Caso 1. Presupuesto, liquidación del presupuesto, estabilidad y sostenibilidad financiera, morosidad y periodo medio de pago.** Ajustes para determinar la capacidad/necesidad de financiación.
- Caso 2. Fiscalización.** Operaciones entre dos empresas que son asociadas que se prestan servicios, venden inmovilizado, reparto de beneficios, ampliación de capital y venta de derechos de preferencia.
- Caso 3.**
  - **Contabilidad pública local.** Prórroga presupuestaria, adquisición activo no corriente, nómina, modificaciones presupuestarias, devoluciones de ingresos.
  - **Contabilidad financiera privada.** Operaciones del ejercicio, regularización y cálculo del resultado.
- Caso 4. Tesorería, recaudación, operaciones de crédito, gestión tributaria.** Recargos, reducciones e intereses en recaudación ejecutiva.



## Caso práctico núm. 1

### Presupuesto, liquidación del presupuesto, estabilidad y sostenibilidad financiera, morosidad y periodo medio de pago

---

A partir de los estados de ejecución del presupuesto de ingresos y presupuesto de gastos a 31 de diciembre tanto para ejercicio corriente como para ejercicio cerrado (ANEXO)

Se pide:

- a) Calcular el resultado presupuestario no financiero (superávit o déficit no financiero) en los términos establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Comentar brevemente el resultado obtenido.
- b) Practicar y explicar sucintamente los ajustes y efectos sobre dicha magnitud de acuerdo con el «Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las Corporaciones Locales» motivados por:
  - Impuestos, tasas y otros ingresos.
  - Gastos pendientes de aplicar a presupuesto, sabiendo que la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», presenta este año un saldo de 4.000.000 de euros y el saldo de cierre del ejercicio anterior fue de 3.500.000 euros.
  - Los intereses devengados de los préstamos han sido de 3.000.000, pero hemos reconocido obligaciones por 2.300.000 euros.
- c) Cuantificar la situación de capacidad o necesidad de financiación, así como el cumplimiento o no del equilibrio presupuestario en los términos establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, una vez practicados los ajustes señalados. Comentar el resultado obtenido y actuaciones si proceden.

## ANEXO

### Ejercicio corriente:

PRESUPUESTO INGRESOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos netos	Recaudación	Pendiente de cobro
1. Impuestos directos	163.053.000		163.053.000	165.833.867	143.405.208	22.428.658
2. Impuestos indirectos	111.861.000		111.861.000	108.340.448	108.340.448	0
3. Tasa y otros ingresos	12.382.500		12.382.500	14.288.570	12.389.832	1.898.738
4. Transferencias corrientes	705.424.500	26.342.558	731.767.058	726.920.374	721.518.272	5.402.102
5. Ingresos patrimoniales	6.015.000		6.015.000	12.565.794	11.110.302	1.455.491
<b>INGRESOS CORRIENTES</b>	<b>998.736.000</b>	<b>26.342.558</b>	<b>1.025.078.558</b>	<b>1.027.949.053</b>	<b>996.764.062</b>	<b>31.184.989</b>
6. Enajenación de bienes				1.484.658	219.090	843.711
7. Transferencias de capital		926.402	926.402	1.490.612	433.832	704.519
<b>INGRESOS DE CAPITAL</b>		<b>926.402</b>	<b>926.402</b>	<b>2.975.270</b>	<b>652.922</b>	<b>1.548.230</b>
8. Activos financieros	196.764.000	738.850.423	935.614.423	284.733.932	280.990.922	2.495.340
9. Pasivos financieros	109.500.000	96.489.947	205.989.947	198.015.498	198.015.498	
<b>INGRESOS FINANCIEROS</b>	<b>306.264.000</b>	<b>835.340.370</b>	<b>1.141.604.320</b>	<b>482.749.430</b>	<b>479.006.420</b>	<b>2.495.340</b>
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>1.305.000.000</b>	<b>862.609.330</b>	<b>2.167.609.330</b>	<b>1.513.673.753</b>	<b>1.476.423.404</b>	<b>35.228.559</b>

PRESUPUESTO GASTOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Obligaciones reconocidas	Pagos	Pendiente de cobro
1. Gastos de personal	316.380.000	676.175	317.056.175	284.244.920	284.234.751	10.169
2. Gastos bienes corrientes	127.755.000	26.786.084	154.541.084	108.113.130	107.917.461	195.669
3. Gastos financieros	5.212.500	-993.000	4.219.500	3.509.567	3.502.713	6.854
4. Transferencias corrientes	313.113.000	311.424.633	624.537.633	422.229.773	417.723.090	4.506.683
5. Fondo contingencia	6.000.000	-5.061.000	939.000			0
<b>GASTOS CORRIENTES</b>	<b>768.460.500</b>	<b>332.832.892</b>	<b>1.101.293.392</b>	<b>818.097.390</b>	<b>813.378.015</b>	<b>4.719.375</b>
6. Inversiones reales	89.346.000	52.842.390	142.188.390	64.265.927	64.108.062	157.865





PRESUPUESTO GASTOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Obligaciones reconocidas	Pagos	Pendiente de cobro
7. Transferencias de capital	177.763.500	255.581.660	433.345.160	222.130.601	192.271.655	29.858.946
GASTOS DE CAPITAL	267.109.500	308.424.050	575.533.550	286.396.528	256.379.717	30.016.811
8. Activos financieros	241.417.500	83.336.888	324.754.388	290.846.085	290.688.585	157.500
9. Pasivos financieros	28.012.500	138.015.498	166.027.998	166.027.500	166.027.500	0
GASTOS FINANCIEROS	269.430.000	221.352.386	490.782.386	456.873.585	456.716.085	157.500
<b>TOTAL GASTOS</b>	<b>1.305.000.000</b>	<b>862.609.328</b>	<b>2.167.609.328</b>	<b>1.561.367.503</b>	<b>1.526.473.817</b>	<b>34.893.686</b>

## Ejercicio cerrado:

PRESUPUESTO INGRESOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Anulaciones	Pendiente cobro inicial	Recaudación neta	Pendiente de cobro
1. Impuestos directos	43.047.612	2.201.423	4.692.660	40.556.375	23.199.698	17.356.677
2. Impuestos indirectos						
3. Tasa y otros ingresos	2.515.988	711	122.063	2.394.636	1.371.012	1.023.624
4. Transferencias corrientes	3.940.401	1.188	140.337	3.801.252	3.200.481	600.771
5. Ingresos patrimoniales	451.841			451.841	215.327	236.514
INGRESOS CORRIENTES	49.955.842	2.203.322	4.955.060	47.204.104	27.986.518	19.217.586
6. Enajenación de bienes	84.384			84.384	49.937	34.448
7. Transferencias de capital	4.359.482			4.359.482	50.628	4.308.854
INGRESOS DE CAPITAL	4.443.866	0	0	4.443.866	100.565	4.343.302
8. Activos financieros	28.547.730		0	28.547.729	28.516.080	31.649
9. Pasivos financieros						
INGRESOS FINANCIEROS	28.547.730	0	0	28.547.729	28.516.080	31.649
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>82.947.438</b>	<b>2.203.322</b>	<b>4.955.060</b>	<b>80.195.699</b>	<b>56.603.163</b>	<b>23.592.537</b>



PRESUPUESTO GASTOS	Presupuesto inicial	Modificaciones	Pendiente pago	Prescripciones	Pagos	Pendiente de pago
I. Gastos de personal						
2. Gastos bienes corrientes	576.062	-300	575.762		574.296	1.466
3. Gastos financieros	10.743		10.743			10.743
4. Transferencias corrientes	3.524.529		3.524.529		3.280.415	244.115
5. Fondo contingencia						
INGRESOS CORRIENTES	4.111.334	-300	4.111.034		3.854.711	256.324
6. Inversiones reales	306.443	-33	306.410		30.557	275.853
7. Transferencias de capital	758.868	-3.612	755.256		755.256	
INGRESOS DE CAPITAL	1.065.311	-3.645	1.061.666		785.813	275.853
8. Activos financieros	188.999		188.999		188.999	
9. Pasivos financieros						
GASTOS FINANCIEROS	188.999		188.999		188.999	0
<b>TOTAL GASTOS</b>	<b>5.365.644</b>	<b>-3.945</b>	<b>5.361.699</b>		<b>4.829.523</b>	<b>532.177</b>

## Solución

### Apartado a)

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajustes	Resultado presupuestario
a. Operaciones corrientes. Caps. 1-5	1.027.949.053	818.097.390		209.851.663
b. Otras operaciones no financieras. Caps. 6 y 7	2.975.270	286.396.528		-283.421.258
1. Total operaciones no financieras (a + b)				
RESULTADO PRESUPUESTARIO NO FINANCIERO	1.030.924.323	1.104.493.918		-73.569.595

El resultado presupuestario no financiero se calcula con el mismo formato que el resultado presupuestario al que se refiere la normativa interna, si bien se limita a los capítulos 1



a 7 de ambos estados, para ser coherente con la normativa europea. El cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC), requiere que los capítulos 1 a 7 del estado de gastos del presupuesto se financien con ingresos no financieros, es decir, con los ingresos procedentes de los capítulos 1 a 7 del estado de ingresos.

No obstante, el cálculo del déficit/superávit en términos SEC requiere realizar determinados ajustes en todos aquellos casos en los que el reflejo presupuestario de derechos de cobro (ingresos) y obligaciones de pago (gastos), no es coincidente con los criterios de la contabilidad nacional.

En el presente caso, el saldo presupuestario no financiero es negativo fundamentalmente por la incidencia de la financiación de las obligaciones de los capítulos 6 y 7.

De igual forma, si comparamos el capítulo 9 de ambos estados, se observa que la entidad concierne nuevo endeudamiento por importe superior a la amortización anual en 32 millones de euros, de lo que se desprende directamente un incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, que no se compensa con la diferencia del capítulo 8, activos financieros.

Finalmente, aunque no es objeto de pregunta en el examen, el presupuesto de la entidad está inicialmente desequilibrado, pues las previsiones iniciales de sus ingresos corrientes (capítulos 1 a 5) son por importe de 1.025.078.558 euros, claramente insuficientes para financiar los créditos iniciales por operaciones corrientes (capítulos 1 a 5) por importe de 1.101.293.392 euros y los pasivos financieros, por importe de 166.027.998 euros, lo que pone de manifiesto que está financiando gastos corrientes con ingresos de capital o con ingresos financieros.

## Apartado b)

**Ajuste por recaudación ingresos tributarios:** Mayor capacidad por 243.313 euros.

Los ingresos tributarios (IBI, IAE, IVTM, ICIO, IIVTNU, tasas, contribuciones especiales) y los asimilados (precios públicos, recargos, multas, sanciones e intereses de demora) se registran en el presupuesto de ingresos en los capítulos 1, «Impuestos directos», 2, «Impuestos indirectos», y 3, «Tasas y otros ingresos», en el momento del reconocimiento del derecho.

Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el de caja, debiendo registrarse el importe total recaudado en cada ejercicio, ya sea propio del ejercicio corriente o de ejercicios cerrados.

El ajuste viene determinado por la diferencia entre los derechos reconocidos y la recaudación total (de ejercicio corriente y cerrados) correspondiente a cada ingreso:

- Si el importe de los derechos reconocidos es mayor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por menor capacidad (menor ingreso).
- Si el importe de los derechos reconocidos es menor a la recaudación del ejercicio corriente y de cerrados, el ajuste será por mayor capacidad (mayor ingreso).

Capítulos	Derechos reconocidos	Recaudación presupuesto corriente	Recaudación presupuestos cerrados	Recaudación total	Ajuste capacidad
1	165.833.867	143.405.208	23.199.698		
2	108.340.448	108.340.448	–		
3	14.288.570	12.389.832	1.371.012		
<b>Total</b>	<b>288.462.885</b>	<b>264.135.488</b>	<b>24.570.710</b>	<b>288.706.198</b>	<b>243.313</b>

Como los derechos recaudados son superiores a los reconocidos, procede un ajuste de mayor ingreso y, por tanto, mayor capacidad de financiación.

**Ajuste por gastos pendientes de aplicar a presupuesto:** menor capacidad por 500.000 euros.

Las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos para los que no se ha producido su aplicación a presupuesto siendo procedente dicha aplicación se registran en la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto». Se trata de gastos correspondientes a bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad para los que todavía no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento de la obligación y, en consecuencia, no se han aplicado al presupuesto de gastos.

En contabilidad nacional debe computarse cualquier gasto efectivamente realizado, con independencia del momento en que tenga lugar su imputación presupuestaria.

En consecuencia, en el año «n» hay que hacer un ajuste de mayor déficit por el importe de los gastos pendientes de aplicar al presupuesto. Y en el ejercicio siguiente, «n + 1», cuando dicho gasto se impute al presupuesto, se practicará un ajuste en sentido inverso, por menor déficit.

En conclusión, el ajuste que debe practicarse en cada ejercicio es por la diferencia entre el saldo inicial a 1 de enero y el saldo final a 31 de diciembre, de la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto»:

- Si el saldo final de la cuenta 413 es mayor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como menor capacidad (mayor gasto no financiero en contabilidad nacional).

- Si el saldo final de la cuenta 413 es menor que el inicial, la diferencia dará lugar a un ajuste como mayor capacidad (menor gasto no financiero en contabilidad nacional).

Saldo inicial a 1 de enero de la cuenta 413: son gastos que debieron aplicarse a presupuesto en el ejercicio anterior, por lo tanto, menor gasto y mayor capacidad de financiación por 3.500.000 euros.

Saldo final a 31 de diciembre de la cuenta 413: son gastos que debieron haberse aplicado a presupuesto en este ejercicio, por lo tanto, mayor gasto y menor capacidad de financiación por 4.000.000 de euros. El ajuste final sería por mayor gasto y menor capacidad por 500.000 euros.

**Ajuste por gastos financieros:** menor capacidad por 700.000 euros.

La imputación al presupuesto de los intereses de las deudas se efectúa en el momento del reconocimiento de la obligación, según su vencimiento, con aplicación al capítulo 3, «Gastos financieros». Por el contrario, el criterio para la imputación en contabilidad nacional es el devengo, conforme al cual deben registrarse las cantidades devengadas con independencia de cuándo se produzca su pago. Este criterio coincide con el recogido en el Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo tanto, el ajuste vendrá determinado por la diferencia entre los intereses devengados y las obligaciones reconocidas:

- Si el importe de las obligaciones reconocidas es mayor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por mayor capacidad (menor gasto).
- Si el importe de las obligaciones reconocidas es menor a los intereses devengados en el ejercicio corriente, el ajuste será por menor capacidad (mayor gasto).

La combinación de ambas implica que hay que deducir el importe de los intereses pagados en el ejercicio corriente cuyo devengo corresponde al ejercicio anterior, ajuste por menor gasto (menor déficit) y hay que añadir los intereses que se pagarán en el ejercicio siguiente cuyo devengo corresponde al ejercicio corriente, ajuste por mayor gasto (mayor déficit). Por la diferencia de ambos, se practicará el ajuste final.

- Intereses devengados ..... 3.000.000
- Obligaciones reconocidas..... 2.300.000

Procede un ajuste de mayor gasto y menor capacidad de financiación por 700.000 euros.

## Apartado c)

Tras los ajustes anteriores, la capacidad de financiación resultante es de

1. Total operaciones no financieras (a + b)	1.030.924.323	1.104.493.918	-73.569.595
Resultado presupuestario no financiero			
Ajustes para relacionar el saldo presupuestario no financiero con la capacidad o necesidad de financiación conforme a las normas del sistema europeo de cuentas SEC			
Ajuste por recaudación ingresos capitulos 1-3		243.313	
Ajuste por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto		-500.000	
Ajuste por intereses		-700.000	
Capacidad/necesidad de financiación		-74.526.282	

Dado el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria en la liquidación del presupuesto, procede la aplicación del artículo 21.1 de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que dispone:

*Artículo 21. Plan económico-financiero.*

1. En caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la Administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto, [...].

Por lo tanto, el ayuntamiento debe elaborar y aprobar un Plan Económico Financiero.

## Caso práctico núm. 2

### Fiscalización

Le presentan los siguientes expedientes para fiscalización, en su caso. Tenga en cuenta que el pleno de la entidad local ha acordado el régimen de fiscalización limitada previa de requisitos básicos, no estableciendo más extremos a comprobar que los previstos en el



artículo 13 del Real Decreto 424/2017, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local.

## Expediente 1

Suscripción de un convenio de colaboración entre el Instituto de la Mujer para la Igualdad de Oportunidades y el municipio que usted fiscaliza para la puesta en práctica de un programa de desarrollo de políticas municipales en las que se incorpore la perspectiva de género. El producto resultante será el diseño de un plan local para la igualdad.

El Instituto de la Mujer (organismo autónomo dependiente del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad) se compromete a prestar apoyo técnico y financiero (50.000 € en cada anualidad, 2 anualidades, a la justificación de la realización de las fases expedida por la Comisión de Seguimiento del convenio); el municipio, aportará los recursos de gestión e infraestructura para la realización del programa, los cuales supondrán una aportación financiera de 6.000 euros anuales, en 2 anualidades. Será suscrito por la directora general del Instituto de la Mujer y por la alcaldesa.

Se aportan al expediente:

- Informe de los Servicios Jurídicos sobre el texto del convenio de ambas entidades.
- Certificado de retención de crédito por importe de 6.000 euros con cargo a la anualidad corriente y de cumplimiento de los límites de compromisos futuros con cargo a la aplicación presupuestaria 231.01/480.01.

Se pide:

Analizar el régimen de fiscalización aplicable, los extremos a comprobar y el sentido de la fiscalización para la suscripción del presente convenio.

## Expediente 2

En el mes de enero de 2019, el Ayuntamiento XXX mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Igualdad para el desarrollo de nuevas o ampliadas competencias reservadas a las entidades locales en el Pacto de Estado contra la violencia de género ha recibido 500.000 euros. El Ayuntamiento XXX ha decidido destinar los fondos en un nuevo servicio municipal de atención e información a víctimas de violencia de género, que ha sido adjudicado, por urgencia, en el mes de mayo por 480.000 euros (IVA del 10 % incluido) para un periodo de dos años a empezar el 1 de junio de 2019.

Se pide:

Contestar a las siguientes preguntas:

1. Indique el tipo de expediente de modificación de crédito que debe realizarse con la subvención concedida, así como las aplicaciones presupuestarias que se utilizarán para la contabilización del gasto (desarrollada a nivel de programa y concepto) y del ingreso (desarrollada a nivel de concepto).
2. Indique el valor estimado del nuevo contrato, teniendo en cuenta que el presupuesto base de licitación (IVA excluido) es de 490.000 euros para un periodo de dos años, previéndose de una prórroga de otros dos y sin establecerse modificación de ningún tipo.
3. Indique el procedimiento de contratación para la adjudicación del nuevo servicio, teniendo en cuenta que se trata de un contrato cuyo objeto se encuentra incluido en el Anexo IV de la LCSP.
4. Pronúnciese sobre la tramitación de urgencia del contrato, así como sobre las implicaciones de dicha tramitación.
5. Indique los extremos que considera pertinente comprobar con ocasión de la aprobación del gasto.
6. Si consideramos que los fondos recibidos tienen que estar debidamente abonados a 31 de diciembre del ejercicio en curso y justificados antes del 15 de enero de 2020, ¿la solución elegida por el Ayuntamiento XXX para destinar los fondos ha sido adecuada? ¿Debería haberlo manifestado por escrito el interventor con ocasión de la fiscalización de la aprobación del gasto?
7. Así mismo, en el mes de noviembre, con motivo del día internacional de las violencias machistas, el Ayuntamiento XXX decide contratar una campaña de sensibilización por importe de 12.100 euros (IVA del 21 % incluido). ¿Qué extremos de fiscalización deben comprobarse?

## Solución

### Expediente 1

Se trata de un convenio en el que se recogen las aportaciones de ambas partes:

- El organismo autónomo del Estado: apoyo financiero de 50.000 euros en 2 anualidades, que recibe el ayuntamiento.
- El ayuntamiento: aportación financiera de 6.000 euros en 2 anualidades.

El régimen de fiscalización bajo la modalidad de fiscalización limitada previa de requisitos básicos, prevista en el artículo 13 del Real Decreto 424/2017, requiere comprobar:

a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.

En los casos en los que el crédito presupuestario dé cobertura a gastos con financiación afectada se comprobará que los recursos que los financian son ejecutivos, acreditándose con la existencia de documentos fehacientes que acrediten su efectividad.

Cuando se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 174 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

b) Que las obligaciones o gastos se generan por órgano competente.

En todo caso se comprobará la competencia del órgano de contratación o concedente de la subvención cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

c) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el pleno a propuesta del presidente previo informe del órgano interventor.

A estos efectos, con independencia de que el pleno haya dictado o no acuerdo, se considerarán, en todo caso, trascendentes en el proceso de gestión los extremos fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros, vigente en cada momento [...]

En consecuencia, aunque el pleno no haya establecido requisitos adicionales, deben comprobarse en todo caso los fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos. En el caso concreto, según el apartado vigésimo primero del citado acuerdo:

En los expedientes de convenios de colaboración, los extremos adicionales a que se refiere el apartado primero.1.g) del presente acuerdo serán los siguientes: [...]

3. En los restantes expedientes: [...]

3.2 Convenios de colaboración con otras entidades públicas o con personas físicas o jurídicas sujetas a derecho privado:

3.2.1 Suscripción:

a) Que existe informe del Servicio Jurídico sobre el texto del convenio. [Restantes puntos no aplican].

En consecuencia, procede comprobar:

- La existencia de crédito adecuado y suficiente y cumplimiento de los límites de gastos plurianuales. Se cumple, puesto que se incorpora certificado de existencia de crédito por importe de 6.000 euros y verificación de límites al tratarse de un convenio plurianual.
- La competencia del órgano para la firma del convenio. El enunciado indica que el convenio será suscrito por la alcaldesa, que es órgano competente en virtud de la Ley de bases de régimen local, cláusula residual del artículo 21.1 s): «Las demás que expresamente le atribuyan las leyes y aquellas que la legislación del Estado o de las comunidades autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales».
- La existencia de informe jurídico. También se cumple.

Por lo tanto, el sentido de la fiscalización es favorable.

## Expediente 2.1

Procede una generación de créditos por ingresos de naturaleza no tributaria derivados de aportaciones o compromisos firmes de aportación de personas físicas o jurídicas para financiar, juntamente con la entidad local, gastos que por su naturaleza están comprendidos en sus fines u objetivos (art. 181 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales –TRLHL–), siendo suficiente para la generación el reconocimiento del derecho o la existencia formal del compromiso firme de aportación (arts. 43 y 44 RD 500/1990).

Las aplicaciones presupuestarias serán:

- Estado de gastos (231 Asistencia social/227 Trabajos realizados empresas).
- Estado de ingresos (420 Transferencias/Subvenciones de la Administración del Estado).

## Expediente 2.2

La Ley de contratos del sector público (LCSP) en su artículo 101, «Valor estimado», establece:

El valor estimado de los contratos será determinado como sigue:

- a) En los contratos de obras, suministros y servicios, el importe total, sin incluir IVA.
- b) En los contratos de concesión de obras y de concesión de servicios, el importe neto de la cifra de negocios, sin incluir el IVA.

2. En el cálculo del valor estimado deberán tenerse en cuenta, como mínimo:
  - a) Las eventuales prórrogas.
  - b) Las modificaciones previstas en el pliego.

Por tanto, tratándose de un contrato de servicios, el valor estimado es 490.000 euros para los 2 primeros años + 490.000 euros para la posible prórroga = 980.000 euros.

## Expediente 2.3

Como se ha dicho anteriormente, se trata de un contrato de servicios cuyo valor estimado es de 980.000 euros. El anexo IV se dedica a los servicios especiales a que se refieren los artículos 22.1 c) y 135.5 de la ley. Estos preceptos disponen:

Artículo 22. Contratos de servicios sujetos a una regulación armonizada: umbral.

1. Están sujetos a regulación armonizada los contratos de servicios cuyo valor estimado sea igual o superior a las siguientes cantidades: [...]
- c) 750.000 euros, cuando se trate de contratos que tengan por objeto los servicios sociales y otros servicios específicos enumerados en el anexo IV.

Artículo 135. Anuncio de licitación.

Quando los contratos estén sujetos a regulación armonizada la licitación deberá publicarse, además, en el «Diario Oficial de la Unión Europea» (DOUE), debiendo los poderes adjudicadores poder demostrar la fecha de envío del anuncio de licitación.

Y según el artículo 131, «Procedimiento de adjudicación».

1. Los contratos que celebren las Administraciones públicas se adjudicarán con arreglo a las normas de la presente sección.
2. La adjudicación se realizará ordinariamente utilizando una pluralidad de criterios de adjudicación basados en el principio de mejor relación calidad-precio, y utilizando el procedimiento abierto o el procedimiento restringido.

De los preceptos anteriores se desprende que el contrato de servicios está sujeto por cuantía a regulación armonizada y publicidad comunitaria en el DOUE, debiendo adjudicarse en principio, mediante una pluralidad de criterios y procedimiento abierto o restringido.

## Expediente 2.4

La tramitación de urgencia se regula en el artículo 119 de la LCSP que establece:

Artículo 119. Tramitación urgente del expediente.

1. Podrán ser objeto de tramitación urgente los expedientes correspondientes a los contratos cuya celebración responda a una necesidad inaplazable o cuya adjudicación sea preciso acelerar por razones de interés público. A tales efectos el expediente deberá contener la declaración de urgencia hecha por el órgano de contratación, debidamente motivada.

2. Los expedientes calificados de urgentes se tramitarán siguiendo el mismo procedimiento que los ordinarios, con las siguientes especialidades:

a) Los expedientes gozarán de preferencia para su despacho por los distintos órganos que intervengan en la tramitación, que dispondrán de un plazo de cinco días para emitir los respectivos informes o cumplimentar los trámites correspondientes [...]

b) Acordada la apertura del procedimiento de adjudicación, los plazos establecidos en esta ley para la licitación, adjudicación y formalización del contrato se reducirán a la mitad.

Del anterior artículo se desprende que la tramitación urgente requiere los siguientes requisitos:

- La motivación de la existencia de una necesidad inaplazable o una razón de interés público.
- La declaración de urgencia hecha por el órgano de contratación.

El interventor debe comprobar que el expediente recoge estos requisitos.

En cuanto a los efectos, son principalmente la preferencia y la reducción de los plazos.

## Expediente 2.5

Al igual que en el expediente anterior, deben verificarse los extremos de general comprobación (existencia de crédito, competencia del órgano).

Por otra parte, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de julio de 2018, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, res-

pecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos en el ámbito de los contratos del sector público y encargos a medios propios dispone en su apartado cuarto:

#### Cuarto. Expedientes de contratos de servicios

##### 1. Servicios en general.

##### 1.1 Expediente inicial: A) Aprobación del gasto:

a) Que existe pliego de cláusulas administrativas particulares, informado por el Servicio Jurídico.

b) Que existe pliego de prescripciones técnicas.

d) Que se justifica en el expediente la carencia de medios suficientes para la prestación del servicio por la propia Administración por sus propios medios.

e) Que el objeto del contrato está perfectamente definido, de manera que permita la comprobación del exacto cumplimiento de las obligaciones por parte del contratista.

f) Que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo establece, para la determinación de la mejor oferta, criterios vinculados al objeto del contrato; que cuando se utilice un único criterio, este esté relacionado con los costes, de acuerdo con el artículo 146.1 de la Ley de Contratos del Sector Público; si el único criterio a considerar es el precio, se verificará que este sea el del precio más bajo; y en los casos en que figuren una pluralidad de criterios de adjudicación basados en la mejor relación calidad-precio, que se establezcan con arreglo a criterios económicos y cualitativos.

g) Cuando se prevea la utilización de varios criterios de adjudicación o de un único criterio distinto del precio, que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo establece los parámetros objetivos para identificar las ofertas anormalmente bajas.

h) Que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo prevé, cuando proceda, que la documentación relativa a los criterios cuya ponderación dependa de un juicio de valor ha de presentarse en sobre o archivo electrónico independiente del resto.

l) Que la duración del contrato prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo se ajusta a lo previsto en la Ley de Contratos del Sector Público.

n) Cuando se prevea en el pliego de cláusulas administrativas particulares la posibilidad de modificar el contrato en los términos del artículo 204 de la Ley de Contratos del Sector Público, verificar que el porcentaje previsto no es superior al 20 por 100 del precio inicial; y que la modificación no podrá suponer el establecimiento de nuevos precios unitarios no previstos en el contrato.

## Expediente 2.6

Teniendo en cuenta que el TRLHL y el Real Decreto 500/1990 exigen para el reconocimiento de la obligación y su posterior pago, que exista «acreditación documental de la realización de la prestación o del derecho del acreedor», y que la opción elegida por el ayuntamiento ha sido destinar los fondos a un servicio de prestación plurianual durante 2 años, se desprende que únicamente podrá tramitar el reconocimiento de la obligación y pago de 6 mensualidades del contrato (de junio a noviembre) o de 7 si aprueba la última el mismo día 31 de diciembre, por lo que en principio debería devolver el resto de la subvención no aplicada.

En cuanto a la fiscalización de la aprobación del gasto, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, en su artículo 8 relativo al contenido de la función interventora dispone expresamente que «El ejercicio de la función interventora no atenderá a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas», por lo que el interventor no debe realizar ninguna manifestación al respecto.

## Expediente 2.7

El precio total de la campaña es de 9.917 euros (excluido IVA). Por lo tanto, según el artículo 118 de la LCSP tiene la consideración de contrato menor:

Artículo 118. Expediente de contratación en contratos menores.

1. Se consideran contratos menores los contratos de valor estimado inferior a 40.000 euros, cuando se trate de contratos de obras, o a 15.000 euros, cuando se trate de contratos de suministro o de servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 229 en relación con las obras, servicios y suministros centralizados en el ámbito estatal.

En los contratos menores la tramitación del expediente exigirá el informe del órgano de contratación motivando la necesidad del contrato. Asimismo se requerirá la aprobación del gasto y la incorporación al mismo de la factura correspondiente, que deberá reunir los requisitos que las normas de desarrollo de esta ley establezcan.

Esa calificación permite la adjudicación directa pues el artículo 131 de la LCSP dispone que estos contratos pueden adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación.

Y en cuanto a los extremos de fiscalización que deben comprobarse, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, dispone en su artículo 17, letra b), que no están sometidos a fiscalización previa los contratos menores.



## Caso práctico núm. 3

Contabilidad pública local y contabilidad financiera privada

---

### Normas para la realización del supuesto tercero

Para la resolución del supuesto deberán identificarse las cuentas al menos por su código numérico, con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en los cuadros de cuentas del Plan General de Contabilidad (2007) y Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (plan de cuentas normal) (2013), según proceda.

### Contabilidad pública local

Realizar las anotaciones contables correspondientes a las siguientes operaciones (incluidas las fases de ejecución presupuestaria) efectuadas por el Ayuntamiento de XYZ, municipio sujeto a la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre. Para los ingresos y pagos, el ayuntamiento utiliza cuentas bancarias operativas.

#### 1.<sup>er</sup> ejercicio

Llegado el 1 de enero de 2018, aunque lleva muy avanzada su elaboración, el ayuntamiento aún no tenía aprobado el presupuesto para 2018.

El presupuesto del ejercicio anterior tenía unos créditos y previsiones iniciales en los estados de gastos e ingresos de 14.000.000 de euros. Dentro de los créditos iniciales se incluían créditos destinados a los siguientes gastos:

- Gastos financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados del año anterior: 130.000 euros.
- Gastos que debían finalizar en el año anterior: 520.000 euros.

Asimismo, durante 2017 se aprobaron modificaciones presupuestarias por importe de 2.500.000 euros. Dentro de estas, destinados a los gastos que debían finalizar en el año anterior, se incluían créditos por importe de 15.000 euros.

Finalmente, el presupuesto para 2018 se aprueba con fecha 15 de abril de 2018. Presenta un estado de ingresos de una cuantía total de 15.100.000 euros y un estado de gastos de un importe total de 14.500.000 euros.

## 2.º ejercicio

El 1 de enero de 2018, el ayuntamiento adquiere una maquinaria por importe de 300.000 euros, con unos gastos de transporte de 20.000 euros. Por el montaje, el ayuntamiento ha de abonar además 10.000 euros. Ese mismo día, la maquinaria se pone en condiciones de funcionamiento. Tanto la maquinaria como los gastos de transporte y montaje se abonan en el momento de la adquisición.

La vida útil de la maquinaria, sin valor residual, es de 5 años, al cabo de los cuales se estima que el ayuntamiento habrá de desembolsar 50.000 euros por desmantelamiento. El tipo de interés aplicable es el 6 %.

Al comienzo del ejercicio 2019, el ayuntamiento considera que, a partir de ese momento, el tipo de interés aplicable será el 5 %.

El método de amortización es el lineal.

Se pide:

Asientos a realizar en el momento de adquisición del inmovilizado y al cierre de los ejercicios 2018 y 2019.

## 3.º ejercicio

Se aprueba y se abona la nómina del mes de enero de 2018 con el siguiente desglose:

• Sueldo .....	65.000 euros
• Trienios .....	3.000 euros
• Complemento de destino .....	47.000 euros
• Complemento específico .....	85.000 euros
• Seguridad Social a cargo del ayuntamiento .....	60.000 euros

En la nómina se practican las siguientes retenciones:

• Retenciones del IRPF .....	48.000 euros
• Retenciones de Seguridad Social .....	12.000 euros

Las deudas con la Agencia Tributaria se abonan al mes siguiente.



## 4.º ejercicio

En las Bases de Ejecución del Presupuesto de 2018 se declara ampliable la aplicación presupuestaria 1532/21000 «Mantenimiento de bienes e infraestructuras», con el subconcepto de ingresos 33400 «Tasa por apertura de calas y zanjas», que tiene una previsión de ingresos de 75.000 euros.

A lo largo del ejercicio, se reconocen, liquidan e ingresan tasas por apertura de calas y zanjas por importe de 78.500 euros.

## 5.º ejercicio

El día 10 de diciembre de 2018, se estiman una serie de reclamaciones por ingresos indebidos, reconociéndose el derecho a la devolución de varios sujetos pasivos del IBI por importe de 3.000 euros (de ellos, 2.000 € corresponden a derechos reconocidos y recaudados en 2017 y 1.000 € a derechos reconocidos y recaudados en 2018). El cálculo de los intereses de demora asciende a 150 euros. Cuatro días después, el alcalde ordena el pago, materializándose la devolución.

## Contabilidad financiera privada

**Nota:** El IVA cuando proceda será del 21 %, excepto el de actividades de hostelería que será del 10 %. Todos los importes no incluyen IVA excepto que se indique lo contrario.

## 6.º ejercicio

La comisión de fiestas de la localidad Villaluz ha gestionado la venta de refrescos en grifo durante las fiestas locales durante el mes de septiembre. Dentro de su aportación inicial a este negocio figuraban 8 barriles de refresco valorados a 90 euros cada uno.

Para el primer día de fiestas compraron 120 barriles al contado. El precio base de tarifa por barril era de 100 euros (sin incluir IVA) pero por el pedido realizado les descontaron un 20 % del precio de tarifa más un 10 % sobre el neto resultante por pronto pago todo ello recogido en factura. Emitió una transferencia al proveedor por el importe resultante.

En ese primer día vendieron 100 barriles y tuvieron que devolver 5 barriles del pedido porque tenían la válvula estropeada y se consideró como anticipo a cuenta de futuras compras. Como esperaban más gente en el segundo día compraron 140 barriles por lo que les

hicieron un descuento del 25 % sobre el precio de tarifa, dejando a deber el pedido. Después de las ventas del segundo día sobraron 5 barriles y no hubo defectuosos.

Como el lugar de las fiestas tenía problemas de acceso para los camiones de la fábrica, esta no podía llevar el producto y la comisión contrató a un transportista, que cobró en efectivo cada envío a razón de 1 euro por barril (sin IVA), para un transporte mínimo de 40 barriles por envío. Se le ha pagado por transferencia bancaria cada envío.

El precio medio de venta al público del barril a lo largo de todas las fiestas ascendió a 330 euros por barril (IVA incluido).

Se pide:

- a) Contabilizar las operaciones que se deduzcan de la información anterior, incluyendo el asiento de la potencial liquidación de IVA.
- b) Preparar la ficha de inventario para valorar las existencias finales utilizando el criterio FIFO.
- c) Determinar el resultado de la operación en función de la información disponible aplicando el criterio FIFO (para esta cuestión solo son necesarios los cálculos, no los asientos).

## Solución

### Contabilidad pública local

#### 1.º ejercicio

Según establece el artículo 169 del TRLHL:

[...] si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior, con sus créditos iniciales, sin perjuicio de las modificaciones que se realicen conforme a lo dispuesto en los artículos 177, 178 y 179 de esta ley y hasta la entrada en vigor del nuevo presupuesto. La prórroga no afectará a los créditos para servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o que estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados.

Y según dispone el artículo 21 del Real Decreto 500/1990:



1. Si al iniciarse el ejercicio económico no hubiese entrado en vigor el presupuesto correspondiente, se considerará automáticamente prorrogado el del anterior hasta el límite global de sus créditos iniciales, como máximo.

2. En ningún caso tendrán singularmente la consideración de prorrogables las modificaciones de crédito ni los créditos destinados a servicios o programas que deban concluir en el ejercicio anterior o estén financiados con crédito u otros ingresos específicos o afectados que, exclusivamente, fueran a percibirse en dicho ejercicio.

Por lo tanto, la prórroga debe contabilizarse por los siguientes importes:

• Estado de gastos (14.000.000 – 130.000 – 520.000) .....	13.350.000
• Estado de ingresos .....	14.000.000

Prórroga del presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	13.350.000	
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales		13.350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales	13.350.000	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		13.350.000

Prórroga del presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Previsiones iniciales	14.000.000	
000	Presupuesto del ejercicio		14.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	14.000.000	
006	Previsiones iniciales		14.000.000



Finalmente, el presupuesto para 2018 se aprueba con fecha de 15 de abril de 2018. Presenta un estado de ingresos de una cuantía total de 15.100.000 euros y un estado de gastos de un importe total de 14.500.000 euros.

Anulación prórroga del presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	-13.350.000	
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales		-13.350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales	-13.350.000	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		-13.350.000

Anulación prórroga del presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Previsiones iniciales	-14.000.000	
000	Presupuesto del ejercicio		-14.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	-14.000.000	
006	Previsiones iniciales		-14.000.000

Aprobación definitiva presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	14.500.000	
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales		14.500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos. Créditos iniciales	14.500.000	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		14.500.000



Aprobación definitiva presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	Previsiones iniciales	15.100.000	
000	Presupuesto del ejercicio		15.100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	15.100.000	
006	Previsiones iniciales		15.100.000

## 2.º ejercicio

La norma de registro y valoración 1.<sup>a</sup>, en su apartado 2, dispone:

### 2. Criterios de valoración aplicables

#### 1) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión. [...]

Para el registro de esta operación se seguirá el siguiente esquema contable:

- Se reconocerá el inmovilizado por el importe de la adquisición más el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo.
- Se dotará una provisión por el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo (cuenta 143).
- El activo o la parte del activo correspondiente al coste del desmantelamiento se amortizarán anualmente en función de su vida útil.
- Anualmente, se deberá efectuar la actualización de la provisión en función del tipo de interés estimado (norma de registro y valoración 17.<sup>a</sup>).

En consecuencia, el precio de adquisición de la maquinaria es: 367.363 euros (que corresponden a 300.000 + 20.000 (transporte) + 10.000 puesta en funcionamiento + 37.363 (valor actual provisión de desmantelamiento  $50.000 \times (1 + 0,06)^{-5}$ ).

Por la adquisición de la maquinaria, con imputación al capítulo 6 del presupuesto de gastos «Inversiones reales»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	367.363	
4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		330.000
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		37.363

Código	Cuenta	Debe	Haber
4003	Acreedores obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	330.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		330.000

**Nota:** Los gastos de transporte y de montaje se imputan directamente como mayor valor del activo imputando al capítulo 6 por considerar que es el mismo proveedor quien realiza una única factura. En otro caso, deben contabilizarse como gasto corriente con aplicación al capítulo 2 y activarse posteriormente.

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (367.363/5 años)	73.472,6	
2814	Amortización acumulada maquinaria		73.472,6

La norma de registro y valoración 17.<sup>a</sup>, relativa a las provisiones, señala:

[...] Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. [...]

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo.

Por la actualización de la provisión:  $37.363 \times 6\% = 2.241,78$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.241,78	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		2.241,78

A 1 de enero de 2019, se estima que el tipo de interés aplicable será el 5%.

El importe de la provisión contabilizada asciende a 39.604,78 euros (37.363 + 2.241,78).

Sin embargo, la nueva estimación es de 41.135,12 [ $50.000 \times (1 + 0,05)^{-4}$ ]

La diferencia, por tanto, es de: 1.530,34 euros (39.604,78 – 41.135,12)

Los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, «Provisión a largo plazo para desmantelamiento», disponen que la cuenta se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

Por su parte, la norma de registro y valoración 17.<sup>a</sup>, relativa a las provisiones, señala:

Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio [...]

Por lo tanto, puesto que la nueva estimación de la provisión es superior a la existente, este cambio en su valoración aumenta el coste de la maquinaria.

Por el cambio en el valor de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	1.530,34	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.530,34

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (367.363 – 73.472,6 + 1.530,34/4 años)	73.855,18	
2814	Amortización acumulada maquinaria		73.855,18

Por la actualización de la provisión:  $41.135,12 \times 5\% = 2.056,76$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.056,76	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		2.056,76

3.<sup>er</sup> ejercicio

El gasto presupuestario del ayuntamiento asciende a 260.000 euros:

• Sueldo .....	65.000
• Trienios .....	3.000
• Complemento de destino .....	47.000
• Complemento específico .....	85.000
• Seguridad Social a cargo del ayuntamiento .....	60.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles	260.000	
004	Presupuesto de gastos. Gastos autorizados		260.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Presupuesto de gastos. Gastos autorizados	260.000	
005	Presupuesto de gastos. Gastos comprometidos		260.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	200.000	
642	Cotizaciones sociales	60.000	
4000	Acreedores obligaciones reconocidas		260.000

Por el pago de la nómina a los empleados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Acreedores obligaciones reconocidas	200.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora		48.000
476	Organismos previsión social acreedores		12.000
571	Bancos		140.000



Por el pago a la Seguridad Social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4000	Acreedores obligaciones reconocidas	60.000	
476	Organismos previsión social acreedores	12.000	
571	Bancos		72.000

Por el pago a la Hacienda Pública:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4751	Hacienda Pública, acreedora	48.000	
571	Bancos		48.000

#### 4.º ejercicio

Por el reconocimiento del derecho e ingreso de las tasas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente. Operaciones de gestión	78.500	
407	Tasas		78.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	78.500	
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente. Operaciones de gestión		78.500

Por la ampliación. El artículo 39 del Real Decreto 500/1990 dispone:

3. En los expedientes de ampliación de crédito, cuya tramitación se regulará en las Bases de Ejecución del Presupuesto, habrán de especificarse los medios o recursos definidos en el apartado anterior que han de financiar el mayor gasto. Extremo que deberá acreditarse con el reconocimiento en firme de mayores derechos

sobre los previstos en el presupuesto de ingresos que se encuentren afectados al crédito que se pretende ampliar.

Por lo tanto, solo es posible ampliar crédito por 3.000 euros.

En el presupuesto de gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	3.500	
0022	Presupuesto de gastos. Modificaciones ampliación de créditos		3.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
0022	Presupuesto de gastos. Modificaciones ampliación de créditos	3.500	
003	Presupuesto de gastos. Créditos disponibles		3.500

En el presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación de las previsiones	3.500	
000	Presupuesto del ejercicio		3.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Previsiones definitivas	3.500	
007	Modificación de las previsiones		3.500

## 5.º ejercicio

Por el acuerdo de devolución:

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en el informe de fecha 1 de julio de 2008, en respuesta a consulta formulada sobre el tratamiento presupuestario y contable de las devoluciones de ingresos, manifiesta que el artículo 165.3 del TRLHL, sentó ya el criterio general de que las obligaciones de pago derivadas de las devoluciones de ingresos declarados indebidos por tribunal o autoridad competente (también la admi-

nistrativa) no se aplican al presupuesto de gastos, sino al de ingresos, minorando los derechos a liquidar o ya ingresados.

Este mismo criterio se ha recogido en el modelo normal de contabilidad local que dispone en los motivos de cargo y abono de la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones»:

Recoge las obligaciones de pagar, con cargo al presupuesto de ingresos, cantidades derivadas de ingresos indebidos, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

Por lo tanto, las devoluciones de ingresos se aplicarán al presupuesto corriente, minorando la recaudación del correspondiente concepto presupuestario, con independencia del presupuesto al que se aplicó el ingreso que da lugar a la devolución.

Por lo que respecta a los intereses:

El antiguo Real Decreto 163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, en el artículo 13 señalaba:

Artículo 13. Normas de imputación presupuestaria.

Cualquier devolución de naturaleza tributaria se realizará con cargo, por su importe íntegro, al concepto presupuestario que refleje los ingresos tributarios de la misma naturaleza que aquel que originó la devolución, y se aplicará al presupuesto corriente.

Dicha aplicación se realizará en todo caso, aunque en el concepto concreto del presupuesto de ingresos no exista recaudación suficiente que minorar e incluso aunque hubiera desaparecido dicho concepto presupuestario.

La cuestión es que esa norma está derogada por el Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que, sin embargo, no hace ninguna referencia a la imputación presupuestaria de las devoluciones.

Ante esta situación, los ayuntamientos optan por las dos formas: bien aplicando los intereses al mismo concepto que el ingreso tributario, minorando el presupuesto de ingresos, bien aplicando al capítulo 3 del presupuesto de gastos. Incluso algunos optan por un sistema mixto: cuando devuelven los intereses junto al ingreso tributario principal, imputan al presupuesto de ingresos, y cuando abonan solo intereses por reclamación del contribuyente, aplican al capítulo 3 del presupuesto de gastos.



Ante la falta de otras indicaciones, optamos por el primer criterio, que es el más generalizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
724	Impuesto sobre bienes inmuebles	3.150	
418	Acreedores por devolución de ingresos		3.150

Por la devolución material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
418	Acreedores por devolución de ingresos	3.150	
437	Devolución de ingresos	3.150	
571	Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.150
433.9	Derechos anulados por devolución de ingresos		3.150

## Contabilidad financiera privada

### 6.º ejercicio

Apartado a). Asientos contables derivados de las operaciones

Compras del primer día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (120 × 72)	8.640	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	1.814,40	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.454,40

Ventas del primer día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	33.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (10%)		3.000
700	Ventas de mercaderías (100 × 300)		30.000

El enunciado indica que el precio de venta es de 330 euros IVA incluido, por tanto, hay que desglosar el precio sin IVA =  $330 / 1,10 = 300$  euros.

Aplicamos el 10 % de IVA a las ventas de barriles, al considerar que la comisión de fiestas está realizando una actividad de hostelería.

Devolución de la compra, considerada como anticipo para futuras compras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipos a proveedores	360	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	75,60	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares (5 × 72)		360
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)		75,60

Transporte de los barriles comprados el primer día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (120 barriles × 1 €)	120	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	25,20	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		145,20

Compras del segundo día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21 %)	2.129,40	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
407	Anticipos a proveedores		360
400	Proveedores		12.269,40

Ventas del segundo día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	52.140	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (10%)		4.740
700	Ventas de mercaderías (158 × 300)		47.400

Transporte de los barriles comprados el segundo día:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (140 barriles × 1 €)	140	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (21%)	29,40	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		169,40

Liquidación del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	7.740	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		3.998,40
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		3.741,60

Apartado b). Ficha de inventario y valoración de las existencias finales

	90	73	76
Existencias iniciales	8		





	90	73	76
▶			
Primera compra (1)	0	120	
Ventas primer día	-8	-92	
Devolución de compra	0	-5	
Segunda compra (2)	0	0	140
Ventas segundo día (3)	0	-23	-135
Existencias finales	0	0	5

- (1) Al precio de compra inicial de 100 euros se le aplica primero un 20% de descuento sobre precio de tarifa, quedando el precio en 80 euros. El enunciado dice que sobre este neto resultante se aplica un descuento adicional del 10% por pronto pago recogido en factura. Por tanto, el precio de la compra queda situado en 72 euros ( $80 - 10\% \times 80$ ), siendo el precio final de 73 euros, al añadir 1 euro por el transporte.
- (2) Al precio de compra de 100 euros hay que quitarle el descuento del 25% y añadirle el coste del transporte, por lo que el precio final de la compra queda en 76 euros ( $100 \times 0,75 + 1$ ).
- (3) El enuncia indica que las existencias finales son 5 barriles, por tanto, las ventas del segundo día se obtienen por diferencia =  $23 + 135 = 158$  barriles.

#### Regularización de las existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	720	
300	Mercaderías		720

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	380	
610	Variación de existencias de mercaderías		380

#### Apartado c). Cálculo del resultado

##### Regularización contable y cálculo del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías		19.400





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
610	Variación de existencias de mercaderías		340
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	360	
700	Ventas de mercaderías	77.400	
129	Resultado del ejercicio		58.020

#### Cálculo analítico del resultado:

Ingresos por ventas (30.000 + 47.400)	77.400
Compras (8.640 – 360 + 10.500 + 120 + 140)	-19.040
Variación de existencias	-340
<b>Resultado</b>	<b>58.020</b>

## Caso práctico núm. 4

Tesorería, recaudación, operaciones de crédito, gestión tributaria

### 1.º ejercicio

El Ayuntamiento X, que cumple con las condiciones de elegibilidad del Fondo de Impulso Económico, desea conocer cuál es el coste máximo de la siguiente operación financiera en condiciones de prudencia financiera, en términos de tipo de interés expresado en porcentaje, considerando la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales y la Resolución de 8 de abril de 2019, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza su anexo 1:

Préstamo por importe de 1.000.000 de euros, con un plazo de 11 años, con 2 años de carencia de principal, a tipo de interés fijo, con amortización anual y sistema de amortiza-

ción lineal. Los vencimientos de esta operación NO quedan cubiertos por el Fondo de Financiación a entidades locales.

Se pide:

El coste máximo de la siguiente operación financiera en condiciones de prudencia financiera, en términos de tipo de interés expresado en porcentaje.

## 2.º ejercicio

1. Don Antonio López presenta la autoliquidación del ICIO, un mes después de la finalización del periodo voluntario de pago por importe de 1.000 euros.

Se pide:

Los recargos, reducciones e intereses que procedería aplicar en los siguientes supuestos:

- a) Ingresa 1.000 euros en el momento de presentar la autoliquidación.
- b) Ingresa solamente 300 euros en el momento de presentar la autoliquidación.

2. Continuando con el apartado b) anterior, por la parte no ingresada de 700 euros, se inicia el procedimiento de apremio mediante providencia notificada al obligado tributario en su lugar de trabajo. ¿Se ha realizado correctamente la notificación? Si la providencia de apremio es recogida por uno de los empleados del lugar de trabajo, ¿se realiza correctamente dicha notificación?

3. Transcurrido el plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT para deudas apremiadas, don Antonio no ha realizado ingreso alguno. Analice las consecuencias fiscales.

## Solución

### 1.º ejercicio

En primer lugar, se procede a calcular la vida media de la operación. En este sentido, al tratarse de un préstamo con cuotas de amortización anuales constantes cuyo primer



reembolso tiene lugar transcurridos 3 años, bastará con calcular la media aritmética simple de los vencimientos de las amortizaciones previstas:

$$\text{Vida media} = \frac{3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11}{9} = 7 \text{ años} = 84 \text{ meses}$$

A continuación, y conforme a la Resolución de 8 de abril de 2019, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo 1 de la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales, se procede a determinar el tipo de interés anual máximo aplicable a una operación de 84 meses de vida media, que asciende a 0,63 %.

Además, dado que los vencimientos de esta operación no quedan cubiertos por el Fondo de Financiación a Entidades Locales, habrá que añadir 50 puntos básicos más por no cumplir las condiciones de elegibilidad.

Por tanto:

- Tipo de interés fijo máximo = Tipo fijo anual máximo + Diferencial elegibilidad
- Tipo de interés fijo máximo = 0,63 % + 0,50 % = 1,13 %.

## 2.º ejercicio

### Apartado a)

El obligado tributario ha presentado e ingresado el importe de la autoliquidación fuera de plazo, con retraso de 1 mes desde la finalización del periodo voluntario (art. 27 de la Ley General Tributaria –LGT–).

Según el artículo 161 de la LGT, el periodo ejecutivo se inicia:

- b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

En consecuencia, se ha iniciado el periodo ejecutivo. No obstante lo anterior, el artículo 27.2 de la LGT dispone que:

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones [...] y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Se trata de un caso de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, presentada en el plazo de 1 mes, por lo que procede el recargo único del 5 % (pues ha sido presentada dentro de los 3 meses siguientes a la finalización del plazo establecido).

Sin exigencia de los intereses de demora devengados.

Este recargo se aplica sobre la cantidad a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea, por tanto, sobre los  $1.000 \text{ euros} \times 0,05 = 50 \text{ euros}$ .

Según el artículo 27.5 de la LGT, el importe de estos recargos se reduce en el 25 % cuando concurren los siguientes requisitos:

- Se ingrese el importe total de la declaración extemporánea.
- Se ingrese el recargo (5 %, 10 %, 15 % o 20 % según los meses transcurridos) con la reducción del 25 %, en el plazo señalado en la notificación que liquida el recargo.

Por lo tanto, si el obligado tributario cumple en plazo el ingreso del recargo, su importe será:  $50 - 25 \% \times 50 = 37,5 \text{ euros}$ .

### Apartado b).1.

El obligado tributario ha presentado la declaración extemporánea, pero no ha efectuado el ingreso íntegro resultante de la autoliquidación (ingreso parcial).

Se reitera el caso anterior: procede el recargo único del 5 % (pues ha sido presentada fuera de plazo, pero dentro de los 3 meses siguientes a la finalización del plazo establecido. Sin exigencia de los intereses de demora devengados).

No obstante, se exige el recargo único en su integridad, sin reducción del 25 %, ya que no se ha ingresado el importe total de la declaración extemporánea:  $1.000 \text{ euros} \times 0,05 = 50 \text{ euros}$ .

Por el importe restante no ingresado de 700 euros, resulta de aplicación el artículo 27.3 de la LGT:

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

Por tanto, teniendo en cuenta que se ha iniciado el periodo ejecutivo, resultarán aplicables los recargos del periodo ejecutivo regulados en el artículo 28 de la LGT, según los casos:

- Recargo ejecutivo del 5 % si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria fuera de plazo, una vez iniciado el periodo ejecutivo, pero antes de que se notifique la providencia de apremio. Sin intereses de demora.
- Recargo de apremio reducido del 10 % si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo, una vez notificada la providencia de apremio, y dentro de los plazos legales previstos para las deudas apremiadas. Sin intereses de demora.
- Recargo de apremio ordinario del 20 % si se realiza el pago de la totalidad de la deuda tributaria, fuera de los plazos legales previstos para las deudas apremiadas. Con intereses de demora.

## Apartado b).2.

El artículo 110 de la LGT, «Lugar de práctica de las notificaciones», dispone:

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Por tanto, es correcto el lugar de la notificación.

Y el artículo 111, «Personas legitimadas para recibir las notificaciones», establece:

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.



En consecuencia, la LGT solo permite que recoja la notificación otra persona en los casos en los que esta se practica en el lugar señalado por el obligado tributario o en el domicilio fiscal.

### Apartado b).3.

Según establece el artículo 62.5 de la LGT, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en determinados plazos.

Y el artículo 167, «Iniciación del procedimiento de apremio», en su apartado 4, dispone que:

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

En este caso:

- Recargo de apremio ordinario del 20 % (por estar fuera de los plazos legales previstos para las deudas apremiadas).
- Se exigen los intereses de demora tributarios (3,75 % en 2018 y 2019) desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario hasta la fecha de ingreso.
- Se dará aplicación al artículo 169 de la LGT, «Práctica del embargo de bienes y derechos». La Administración y el obligado tributario pueden acordar el orden de embargo de bienes y derechos, y si no acuerdan otro orden, se aplica el que recoge el propio artículo.