

CONTABILIDAD DEL REAL DECRETO-LEY 4/2012, DE 24 DE FEBRERO, PARA EL PAGO A LOS PROVEEDORES DE LAS ENTIDADES LOCALES

LUIS MIGUEL PALACIOS ALBARSANZ

Interventor General del Ayuntamiento de Alcorcón

Extracto:

EL artículo tiene por objeto analizar la contabilidad de las operaciones derivadas del Real Decreto-Ley 4/2012 para el pago a los proveedores de las entidades locales, tanto desde el punto de vista presupuestario como de la contabilidad financiera.

Dicho análisis trata de abarcar la totalidad de las operaciones posibles tanto para las propias entidades locales como para sus organismos autónomos.

Respecto a las entidades locales, se expone la contabilidad presupuestaria y financiera tanto del pago de las deudas a los proveedores (distinguiendo si las obligaciones estaban aprobadas o pendientes de aprobación), como de las demás operaciones derivadas de dicho pago (modificaciones del presupuesto, concertación de una operación de crédito, etc.).

Por otro lado, el Real Decreto-Ley 4/2012 presenta la peculiaridad de que las entidades locales van a realizar el pago no solo de sus propias obligaciones, sino también de las de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles dependientes. Por ello, el artículo analiza asimismo la contabilización por parte de la entidad local del pago de las obligaciones de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles dependientes y el posterior reintegro de los fondos por estas a la entidad local.

Finalmente, el artículo se refiere a la contabilización de estas operaciones en los organismos autónomos locales, que también están sujetos al régimen de contabilidad pública.

Palabras clave: contabilidad pública, entidades locales, pago a proveedores, Real Decreto-Ley 4/2012 y organismo autónomo local.

ACCOUNTING ROYAL DECREE LAW 4-2012, OF 24 FEBRUARY, PAYMENT PROVIDERS LOCAL AUTHORITIES

LUIS MIGUEL PALACIOS ALBARSANZ

Interventor General del Ayuntamiento de Alcorcón

Abstract:

THE objective of this article is to analyze the accounting of the operations derived from the Royal Decree Law 4-2012, for the payments to suppliers of Local Corporations, from a budgetary and a financial accounting points of view.

The above mentioned analysis tries to include all the possible operations for Local Corporations and for their Autonomous Organisms.

Regarding to Local Corporations, this article explains the budgetary and financial accounting as much of the payments of the debts to the suppliers (distinguishing the obligations approved from the pending of approval), as the other operations coming from that payments (budget modifications, credit operations agreements, etc.).

On the other hand, the peculiarity of the Royal Decree Law 4-2012 is that Local Corporations are going to make the payments not only of their own obligations, but of their Autonomous Organisms and other mercantile dependent companies obligations too. As a result of this, this article analyzes likewise the Local Corporations accounting of the payment of these Autonomous Organisms and other mercantile dependent companies obligaciones and the accounting of their later reimbursement by them to the Local Corporation.

Finally, this article refers to the accounting of these operations in Autonomous Local Organisms, that are subjected to the regime of public accounting too.

Keywords: public accounting, local corporations, pay to suppliers, Royal Decree Law 4-2012 and autonomous local organisms.

Sumario

1. Introducción: el Real Decreto-Ley 4/2012, de 24 de febrero, para el pago a los proveedores de las entidades locales.
 - 1.1. El Real Decreto-Ley 4/2012 y su contenido.
 - 1.2. La contabilidad de las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012.
2. Contabilización del Real Decreto-Ley 4/2012, de 24 de febrero, en la contabilidad de la propia entidad local.
 - 2.1. Contabilización de las obligaciones de la propia entidad local.
 - 2.2. Contabilidad de las facturas pendientes de pago de los organismos autónomos locales.
 - 2.3. Contabilidad de las facturas pendientes de pago de las sociedades mercantiles locales.
3. Contabilización del Real Decreto-Ley 4/2012, de 24 de febrero, en la contabilidad de los organismos autónomos locales.
 - 3.1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación.
 - 3.2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes.
 - 3.3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar.
 - 3.4. Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación del organismo autónomo.
 - 3.5. Anulación de los intereses de demora y otras obligaciones accesorias pendientes de pago del organismo autónomo.
 - 3.6. Cancelación de la deuda del organismo autónomo con la entidad local surgida como consecuencia del pago de las obligaciones previstas en el Real Decreto-Ley 4/2012.
4. Ejemplo práctico.
 - 4.1. Contabilidad de ayuntamiento.
 - 4.2. Contabilidad del organismo autónomo de deportes.
 - 4.3. Contabilidad del organismo autónomo de empleo.

1. INTRODUCCIÓN: EL REAL DECRETO-LEY 4/2012, DE 24 DE FEBRERO, PARA EL PAGO A LOS PROVEEDORES DE LAS ENTIDADES LOCALES

1.1. El Real Decreto-Ley 4/2012 y su contenido

La grave crisis económica que ha sufrido España en los últimos años ha supuesto una reducción considerable de los ingresos de las entidades locales, lo que a su vez ha producido importantes retrasos en el pago de las obligaciones de estas con sus proveedores. Estos retrasos en los pagos han generado importantes problemas de liquidez para las empresas, que se vieron agravados por las restricciones al crédito en el sistema financiero, con consecuencias negativas para las empresas y en consecuencia para el conjunto de la economía española.

Con la finalidad de dar solución a este problema de retrasos acumulados en el pago a los proveedores por parte de las entidades locales, se aprobó el Real Decreto-Ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales. Posteriormente, se aprobó el Real Decreto-Ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el fondo para la financiación del pago a los proveedores. La finalidad de estas normas era facilitar a las entidades locales un mecanismo que les permitiese abonar las obligaciones pendientes de pago anteriores al 31 de diciembre de 2011, otorgando una importante inyección de liquidez a las empresas acreedoras.

Para conseguir este objetivo, resumidamente, el procedimiento que se recoge en ambos reales decretos-leyes para el pago a los proveedores de las entidades locales es el siguiente:

1. Las entidades locales debían remitir al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas una relación de las obligaciones pendientes de pago a sus proveedores anteriores al 31 de diciembre de 2011, que cumpliesen una serie de requisitos.

Es necesario destacar, porque va a ser relevante para la contabilización de las operaciones, que conforme al artículo 3.4 del Real Decreto-Ley 4/2012, la entidad local (ayuntamiento, diputación provincial, etc.) debía remitir información de las obligaciones pendientes de pago no solo del propio ayuntamiento sino también de los organismos autónomos, sociedades

- mercantiles de capital íntegramente local, y demás entidades dependientes que pertenezcan a la entidad local.
2. Una vez remitida la relación de las obligaciones pendientes de pago (que podía ser modificada a solicitud de los proveedores en caso de que alguna obligación no se hubiese incluido inicialmente por la entidad local), la entidad local disponía de un plazo para realizar el pago de las reiteradas obligaciones pendientes, y en caso contrario las mismas serían pagadas por el Estado mediante el mecanismo de financiación creado a estos efectos.
 3. Para financiar dichos pagos, las entidades locales podían concertar una operación de crédito con el Fondo para la financiación del pago a proveedores creado por el Real Decreto-Ley 7/2012, en las condiciones establecidas en el Real Decreto-Ley 4/2012 y Real Decreto-Ley 7/2012.
 4. Finalmente, el pago de estas obligaciones se garantiza con la participación en los ingresos del Estado de la entidad local, de manera que en caso de que esta no devolviese al Estado las cantidades pagadas por este, o si hubiese acudido a la operación de crédito no atendiese los vencimientos de la misma, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas retendrá las cantidades impagadas de la participación en los ingresos del Estado que correspondan mensualmente a la entidad local.

1.2. La contabilidad de las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012

El objetivo de este trabajo es analizar los efectos presupuestarios y la contabilización de las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012 en la contabilidad de las entidades locales y los organismos autónomos locales. No se recoge sin embargo la contabilización de las operaciones en las sociedades mercantiles locales, dado que estas no ajustan su contabilidad a la Contabilidad Pública Local sino al Plan General de Contabilidad de las empresas privadas.

La contabilización de las operaciones derivadas del Real Decreto-Ley 4/2012, de 24 de febrero, se regula en dos normas:

- La Instrucción de Contabilidad de la Administración Local (ICAL) aprobada, en su modelo normal, mediante Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.
- La Nota Informativa 1/2012, de 21 de mayo, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), dictada por esta en ejercicio de las competencias que le atribuye la Regla 9 de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

Esta Nota Informativa 1/2012 recoge las normas para la contabilización de las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012 en la contabilidad de la propia entidad local y respecto de sus propias obligaciones, pero sin embargo no hace referencia la IGAE ni a la contabilización por parte de la entidad local del pago de las obligaciones de sus organismos autónomos locales y sociedades mercantiles, ni a la contabilización de estas operaciones en la contabilidad de los propios organismos autónomos locales, cuestiones que sí se abordan en el presente trabajo.

2. CONTABILIZACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 4/2012, DE 24 DE FEBRERO, EN LA CONTABILIDAD DE LA PROPIA ENTIDAD LOCAL

2.1. Contabilización de las obligaciones de la propia entidad local

La contabilización de las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012 en la contabilidad de la entidad local, respecto a las obligaciones de la propia entidad local, ha sido como se ha dicho regulado por la IGAE en la Nota Informativa 1/2012, que recoge cinco operaciones a reflejar por parte de las entidades locales:

1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación.
2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes.
3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar.
4. Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación.
5. Anulación de los intereses de demora y otras obligaciones accesorias pendientes de pago.

2.1.1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación

El artículo 5 del Real Decreto-Ley 4/2012 establece: «La expedición tanto de las relaciones certificadas como de los certificados individuales conllevará la contabilización de las obligaciones pendientes de pago, en caso de no estarlo.»

Conforme a dicho artículo, aquellas obligaciones que hasta ese momento no hayan sido contabilizadas por la entidad local, deben serlo en el momento de certificar la deuda, por alguno de los siguientes sistemas:

1. Mediante su debida aprobación e imputación a presupuesto con el reconocimiento de la obligación correspondiente, en la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente».
2. Si lo anterior no fuese posible, la obligación deberá reflejarse en la contabilidad de la entidad local mediante la cuenta 413 «Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto».

De acuerdo con lo anterior, los primeros asientos a realizar por la entidad local serán los relativos a la contabilización de las obligaciones pendientes de contabilizar, mediante los siguientes asientos:

- a) Si las obligaciones se imputan al presupuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-	
004	Gastos autorizados		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	-	
005	Gastos comprometidos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-

b) Si las obligaciones no se imputan al presupuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-	
413	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		-

2.1.2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes

La segunda operación que deben contabilizar las entidades locales es el pago de las obligaciones a los proveedores.

Varias son las cuestiones a destacar de esta operación:

1. Divisionaria del subgrupo 57 «Tesorería». Conforme a la normativa reguladora del fondo para la financiación del pago a proveedores, creado por el Real Decreto-Ley 7/2012, el pago de las obligaciones se realiza directamente por el fondo (a través de distintas entidades financieras) a los proveedores, si bien el modelo de contrato de préstamo establece la obligación de que los ayuntamientos abran una cuenta bancaria restringida para la realización de estos pagos.

De acuerdo con esta operativa, y en particular con la existencia de movimiento de fondos en una cuenta bancaria de titularidad de la entidad local, la IGAE en la Nota Informativa 1/2012 establece que la contabilización de la operación debe realizarse mediante la cuenta 575.9 «Otras cuentas restringidas de pagos» (cuenta 575 «Cuentas restringidas de pagos» en el modelo simplificado).

2. Cuenta de cargo en el pago. En la contabilización del pago a los proveedores, la cuenta de cargo podrá ser una de las siguientes:

- a) Cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados». Uno de los requisitos que establece el Real Decreto-Ley 4/2012 respecto a las obligaciones que pueden ser pagadas es que las mismas sean anteriores al 31 de diciembre de 2011, por lo que lo normal es que dichas obligaciones hayan sido reconocidas con cargo al presupuesto del ejercicio 2011 o anteriores. En consecuencia, con carácter ordinario la cuenta que debería cargarse en el asiento del pago es la 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados».
- b) En el caso de que la obligación que va a ser pagada se haya reconocido con cargo al presupuesto del ejercicio 2012 (tal y como se explica en el epígrafe 2.1.1), la cuenta de cargo en el asiento del pago será la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente».
- c) Finalmente, si la obligación que va a ser pagada no se ha reconocido presupuestariamente (tal y como igualmente se explica en el epígrafe 2.1.1), el pago se contabilizará con cargo a la cuenta 555 «Pagos pendientes de pago».
3. Simultaneidad del reconocimiento del derecho por la operación de crédito concertada.

Como se ha indicado anteriormente, si bien el pago de las obligaciones se realiza directamente por el fondo creado por el Real Decreto-Ley 7/2012, las normas de funcionamiento del mismo exigen la apertura de una cuenta restringida de pagos de titularidad municipal, desde la que se realizaran los pagos, y por tanto en la que simultáneamente el fondo ingresara el importe de la operación de crédito a largo plazo concertada por la entidad local.

En consecuencia, la contabilidad debe reflejar como, simultáneamente al pago de las obligaciones, se produce el ingreso de la operación de crédito a largo plazo concertada con el fondo de pago a proveedores.

4. Cuenta del endeudamiento a largo plazo. Finalmente, señalar que, tal y como ha establecido la IGAE en la Nota Informativa 1/2012, el fondo para el pago a proveedores, que es el que concede la operación de crédito, no tiene el carácter de entidad de crédito y por tanto la cuenta en la que debe recogerse el endeudamiento es la 171 «Deudas a largo plazo».

Debe asimismo tenerse en cuenta que la operación de crédito se concierta con dos años de carencia en la amortización, por lo que toda la deuda se recogerá en la mencionada cuenta 171 «Deudas a largo plazo», sin que ningún importe se impute a la cuenta 521 «Deudas a corto plazo».

Conforme a lo señalado, los asientos a realizar por el pago a los proveedores, y la simultánea obtención del crédito a largo plazo, son:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	-	
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados	-	
555	Pagos pendientes de aplicación	-	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pago	-	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	-	
171	Deudas a largo plazo		-

2.1.3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar

La siguiente operación que deben contabilizar las entidades locales conforme al Real Decreto-Ley 4/2012 es la aprobación de la modificación presupuestaria necesaria para imputar al presupuesto de gastos las obligaciones que hasta ese momento no se hubiesen aprobado.

A estos efectos, el artículo 10.5 del Real Decreto-Ley 4/2012 establece:

«En el supuesto de que la operación de endeudamiento se destine, total o parcialmente, a la cobertura de obligaciones que quedaron pendientes de aplicar a presupuesto, estas deberán reconocerse en su totalidad en el presupuesto vigente para 2012, con cargo al importe que corresponda del total financiado»

Respecto a esta operación, es necesario destacar varias cuestiones:

1. Financiación de la modificación presupuestaria. Conforme al artículo 10.5 del Real Decreto-Ley 4/2012, la financiación de esta modificación presupuestaria se realizará con la propia operación de crédito concertada.
2. Tipo de modificación. Respecto a la modificación presupuestaria que puede ser aprobada, al financiarse la misma con una operación de crédito, tendrá que ser necesariamente un crédito extraordinario o un suplemento de crédito cuya aprobación corresponderá al Pleno de la corporación.
3. Importe de la operación. Respecto al importe de la modificación del presupuesto, esta no se realizará por el total de la operación de crédito concertada, sino únicamente por el importe de las obligaciones que van a ser pagadas y que estuviesen pendientes de aplicar al presupuesto.

De acuerdo con lo anterior, los asientos a realizar por la modificación del presupuesto serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	-	
0020/ 0021	Crédito extraordinario/Suplemento de crédito		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
0020/ 0021	Crédito extraordinario/Suplemento de crédito	-	
0030	Créditos disponibles		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación del presupuesto de ingresos	-	
000	Presupuesto ejercicio corriente		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	-	
007	Modificación del presupuesto de ingresos		-

2.1.4. Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación

La siguiente operación que deben contabilizar las entidades locales, derivada del Real Decreto-Ley 4/2012, es la aplicación al presupuesto de las obligaciones que hayan sido pagadas conforme al Real Decreto-Ley 4/2012, pero que estuviesen pendientes de aprobación.

A estos efectos, tal y como se ha señalado anteriormente, conforme al artículo 10.5 del Real Decreto-Ley 4/2012, obligatoriamente las obligaciones pagadas al amparo de este deberán aprobarse antes del 31 de diciembre de 2012.

En relación con esta operación, dos son las cuestiones fundamentales a destacar:

1. Financiación de la obligación. En primer lugar, respecto a la dotación presupuestaria para la aprobación de estas facturas, conforme al artículo 10.5 del Real Decreto-Ley 4/2012 transcrito anteriormente, dicha dotación presupuestaria procederá de la modificación presupuestaria aprobada con el endeudamiento y que se ha explicado en el epígrafe anterior de este trabajo.
2. Cuenta de aplicación. En segundo lugar, hay que destacar que las facturas y gastos cuya obligación se va a reconocer, ya habrán sido pagadas con los fondos del Real Decreto-Ley 4/2012, y habrán sido contabilizadas en la cuenta 413 «Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto» la obligación, y en la cuenta 555 «Pagos pendientes de aplicación» el pago (tal y como se recoge en los epígrafes 2.1.1 y 2.1.2 de este trabajo). En consecuencia,

simultáneamente a la aprobación y reconocimiento presupuestario de la obligación, deberá procederse a la cancelación tanto de la cuenta 413 «Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto» (mediante un asiento de signo negativo, conforme a lo establecido en la ICAL), como de la cuenta 555 «Pagos pendientes de aplicación», a través de la cuenta 579 «Formalización».

En consecuencia, los asientos a realizar por la imputación a presupuesto de las obligaciones pendientes serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-	
004	Gastos autorizados		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	-	
005	Gastos comprometidos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-	
413	Obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	-	
579	Formalización		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	-	
555	Pagos pendientes de aplicación		-

2.1.5. Anulación de los intereses de demora y otras obligaciones accesorias pendientes de pago

La última operación que deben contabilizar las entidades locales en relación con sus propias obligaciones es la anulación de los intereses de demora y otras obligaciones accesorias pendientes de pago derivadas de dichas obligaciones.

Esta operación se regula en el artículo 9.2 del Real Decreto-Ley 4/2012 que establece:

«El abono a favor del contratista conlleva la extinción de la deuda contraída por la entidad local con el contratista incluyendo el principal, los intereses, costas judiciales y cualesquiera otros gastos accesorios.»

Conforme a dicho artículo, la entidad local debe proceder a anular los intereses de demora y cualesquiera otras obligaciones que tuviese contabilizadas pendientes de pago, derivadas de las deudas pagadas mediante el mecanismo del Real Decreto-Ley 4/2012.

La Nota Informativa 1/2012 de la IGAE establece que dicha anulación se contabilizará mediante los siguientes asientos, en función de la situación en que se encuentren las obligaciones accesorias:

1. Intereses de demora y obligaciones accesorias de presupuestos cerrados. La baja de dichas obligaciones se contabilizará, conforme a la IGAE, mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados	-	
7790	Beneficio por la modificación de obligaciones		-

2. Intereses de demora y obligaciones accesorias de presupuesto corriente. La baja de dichas obligaciones se contabilizará, conforme a la IGAE, mediante los siguientes asientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	-	
579	Formalización		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	-	
430.2	Deudores por derechos reconocidos de presupuesto corriente. De otros ingresos sin contraído previo		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos de presupuesto corriente. De otros ingresos sin contraído previo	-	
778	Ingresos extraordinarios.		-

3. Intereses de demora y obligaciones accesorias pendientes de aplicar al presupuesto. La baja de dichas obligaciones se contabilizará, conforme a la IGAE, mediante el siguiente asiento de signo negativo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
778	Ingresos extraordinarios	-	
413	Acreedores por obligaciones Pendientes de aplicar al presupuesto		-

En relación con la forma de contabilizar la anulación de las obligaciones de presupuesto corriente establecida por la IGAE, hay que señalar que la misma difiere de la regulación que la ICAL recoge para las mismas, en tanto mientras la ICAL establece que dicha anulación de obligaciones de presupuesto corriente se contabilice mediante asientos de signo negativo, como hemos visto la IGAE prevé que se refleje como si la obligación se pagase y simultáneamente se produjese un ingreso extraordinario.

Esta diferencia resulta de gran importancia, en tanto la anulación mediante el sistema previsto en la ICAL permite la reposición del crédito presupuestario a disponible, y por tanto su utilización para otros gastos que pueda realizar la entidad local en el ejercicio, mientras que la operativa contable de la IGAE no repone crédito, y por tanto no aumenta el crédito disponible, sino que genera unos mayores ingresos presupuestarios pero sin aumentar el crédito disponible.

2.2. Contabilidad de las facturas pendientes de pago de los organismos autónomos locales

El Real Decreto-Ley 4/2012 prevé que las entidades locales realicen el pago no solo de sus obligaciones pendientes, sino también de las obligaciones pendientes de sus organismos autónomos y empresas de capital 100 por 100 local.

Este mandato supone que el ayuntamiento va a realizar el pago de unas obligaciones que nos son suyas y en consecuencia no están reflejadas en su contabilidad.

Varias son las cuestiones que hay que destacar respecto a la contabilización de esta operación:

1. Efectos presupuestarios para la entidad local.

En primer lugar, en cuanto a los efectos que el pago de las obligaciones tendrá sobre el presupuesto de la entidad local, hay que tener en cuenta que aunque estas sean pagadas por ella, las mismas corresponden a gastos del organismo autónomo y por tanto su imputación presupuestaria se realizará con cargo al presupuesto del organismo autónomo y no de la entidad local.

2. Efectos contables para la entidad local.

Respecto a la contabilización de la operación, si bien la Nota Informativa 1/2012 de la IGAE no se refiere a ella, conforme a las normas de la ICAL el pago de dichas obligaciones del organismo autónomo debe generar un derecho de cobro a favor de la entidad local (y una correlativa obligación de pago del organismo autónomo o la sociedad mercantil a favor de

la entidad local) que se reflejará en función del plazo en que se prevea cancelar en la cuenta 252 «Créditos a largo plazo» (si se prevé que el reintegro se produzca, por ejemplo, durante la duración de la operación de crédito que a su vez ha concertado la entidad local, es decir, hasta el año 2022) o en la cuenta 542 «Créditos a corto plazo» (si se prevé que la deuda se cancele, por ejemplo, mediante compensación con la subvención anual a favor del organismo autónomo).

Como se ha indicado en el epígrafe anterior, dicho crédito no deriva de ningún tipo de gasto de la entidad local, por lo que tanto su nacimiento como su posterior cancelación tendrán carácter extrapresupuestario para la misma.

3. Cancelación de la deuda del organismo autónomo con la entidad local.

Posteriormente al pago de las facturas por parte de la entidad local, y el consiguiente nacimiento de la deuda del organismo autónomo con esta, dicha deuda tendrá que ser cancelada.

Dicha cancelación podrá hacerse por varios medios diferentes:

- Mediante reintegro en efectivo por parte del organismo autónomo a la entidad local.
- Mediante compensación con alguna subvención que la entidad local tenga presupuestada a favor del organismo autónomo.
- Mediante compensación con una subvención aprobada específicamente por la entidad local para asumir esta deuda.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, los asientos a realizar por la entidad local serán:

2.2.1. Pago de las facturas pendientes del organismo autónomo

El pago de las obligaciones del organismo autónomo se financia también con la operación de crédito a largo plazo prevista en el Real Decreto-Ley 4/2012, por lo que para la entidad local nace simultáneamente un crédito frente al organismo autónomo y una deuda de la operación de crédito.

Conforme a la Nota Informativa 1/2012 de la IGAE, la cuenta de tesorería que debe utilizarse es la 575.9 «Otras cuentas restringidas de pagos».

En consecuencia, los asientos a realizar serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	-	
542	Créditos a corto plazo	-	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	-	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	-	
171	Deudas a largo plazo		-

2.2.2. Aplicación de las obligaciones del organismo autónomo al presupuesto de la entidad local

La entidad local no realiza ningún asiento, ya que las obligaciones deben imputarse al presupuesto del organismo autónomo.

2.2.3. Reintegro de los fondos por parte del organismo autónomo

Como se ha indicado anteriormente, el reintegro de los fondos por parte del organismo autónomo puede realizarse mediante tres mecanismos diferentes:

2.2.3.1. Reintegro del dinero en efectivo por parte del organismo autónomo

La primera posibilidad es que el organismo autónomo reintegre a la entidad local las cantidades que previamente este ha abonado a sus proveedores.

En este caso, el asiento a realizar por la entidad local será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57X	Tesorería	-	
542	Créditos a corto plazo		-

Esta operación tiene carácter no presupuestario, es decir, no se refleja en el presupuesto de ingresos, en coherencia con el pago de las facturas que también se hizo con carácter no presupuestario.

2.2.3.2. Compensación con la subvención a favor del organismo autónomo que esté aprobada en el presupuesto de la entidad local

La mayoría de los organismos autónomos locales perciben anualmente una subvención de la entidad local de la que dependen, que se recoge en el presupuesto de gastos de la entidad local

correspondiente y en el presupuesto de ingresos del organismo autónomo, permitiéndole así equilibrar su presupuesto.

Una segunda forma por la que el organismo autónomo puede reintegrar a la entidad local las cantidades que esta ha pagado a sus proveedores es mediante la compensación con la subvención que la entidad local tiene presupuestada a favor del organismo autónomo, de manera que disminuirá el importe de la subvención que va a pagar efectivamente al organismo autónomo en las cantidades abonadas a sus proveedores.

Los asientos a realizar serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-	
004	Gastos autorizados		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	-	
005	Gastos comprometidos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Transferencias corrientes	-	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	-	
579	Formalización		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	-	
542	Créditos a corto plazo		-

2.2.3.3. Aprobación por la entidad local de una subvención por asunción de deudas a favor del organismo autónomo

La tercera posibilidad para la entidad local es asumir directamente la deuda del organismo autónomo, mediante la aprobación de una subvención de capital por asunción de deudas.

Esta operación está expresamente prevista en la ICAL, en la definición y los motivos de cargo y abono de la cuenta 656 «Subvenciones de capital», que establecen:

«Fondos concedidos por la entidad para la adquisición o construcción de activos fijos previamente determinados, así como la entrega de bienes de capital ya formados.

Tendrán también esta consideración los fondos concedidos para la compensación de resultados negativos acumulados, y la cancelación o minoración de elementos de pasivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

(...)

a.3) Cuentas de los grupos 1 o 5, por la asunción de deudas, según la naturaleza de la deuda asumida.»

Conforme a dicha normativa, la aprobación de la subvención de capital a favor del organismo autónomo (y la posterior cancelación de la deuda de este) tiene carácter no presupuestario, es decir, dicha subvención no se imputará al presupuesto de gastos de la entidad local.

En consecuencia, dicha cancelación se contabilizará mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
656	Subvenciones de capital	-	
542	Créditos a corto plazo		-

2.3. Contabilidad de las facturas pendientes de pago de las sociedades mercantiles locales

El Real Decreto-Ley 4/2012 establece que las entidades locales deben realizar también el pago de las obligaciones pendientes de las sociedades mercantiles de capital íntegramente local.

Esta operación es análoga a la del pago de las facturas pendientes de los organismos autónomos explicada en el epígrafe anterior, y por tanto su contabilización va a ser idéntica a la señalada respecto a los organismos autónomos, con la salvedad de que en el caso de las sociedades mercantiles la cancelación de la deuda se puede realizar, además de por las tres formas señaladas respecto a los organismos autónomos, mediante la aprobación de una ampliación de capital por compensación de deudas (operación prevista en el art. 301 del RDLeg. 1/2010 de 2 de julio de Sociedades de Capital), es decir, los créditos a favor de la entidad local se aportarían a la sociedad como aportación al capital social.

Una segunda diferencia respecto a las deudas de los organismos autónomos se produce en el caso de que, como consecuencia de la existencia de deudas en la sociedad mercantil, la entidad local

acuerde aprobar una subvención a favor de esta, renunciando así al reintegro de las cantidades pagadas a sus proveedores.

En este supuesto, la diferencia se produce porque para las sociedades mercantiles dicha aportación no tendría el carácter de subvención de capital sino de «aportación de accionista para compensación de pérdidas», prevista en la cuenta 118 «Aportaciones de socios o propietarios» del Plan General de Contabilidad para las empresas privadas aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que establece:

Cuenta 118 «Aportaciones de socios o propietarios»

«Elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. *En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas*».

Por lo demás, para la entidad local los efectos contables y presupuestarios del pago de las obligaciones de las sociedades mercantiles son idénticos a los señalados para los organismos autónomos locales, y que se analizó en el epígrafe 2.2 de este artículo.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, los asientos a realizar por la entidad local en las distintas operaciones relativas al pago de las obligaciones de sus sociedades mercantiles serán los que a continuación se señalan.

2.3.1. Pago de las obligaciones pendientes de la sociedad mercantil

Al igual que se señaló para los organismos autónomos, esta operación tiene carácter no presupuestario para la entidad local, para la que nacerán simultáneamente un crédito frente a la sociedad mercantil (a corto o largo plazo, en función del periodo previsto para el reintegro) y una obligación por la operación de crédito a largo plazo concertada.

De acuerdo con lo anterior, los asientos a realizar serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	-	
542	Créditos a corto plazo	-	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	-	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	-	
171	Deudas a largo plazo		-

2.3.2. Aplicación de las obligaciones al presupuesto de la entidad local

La entidad local no realiza ningún asiento, dado que en este caso las obligaciones no se imputan a ningún presupuesto, sino que se reflejarán en la contabilidad de la sociedad mercantil.

2.3.3. Reintegro de los fondos por parte de la sociedad mercantil a la entidad local

Como se ha indicado anteriormente, el reintegro de los fondos por parte de la sociedad mercantil podrá realizarse de cuatro formas diferentes:

2.3.3.1. Reintegro del dinero en efectivo por parte de la sociedad mercantil

La primera posibilidad es que la sociedad mercantil reintegre a la entidad local las cantidades que previamente este ha abonado a sus proveedores.

En este caso, el asiento a realizar por la entidad local será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57X	Tesorería	-	
542	Créditos a corto plazo		-

Esta operación tiene carácter no presupuestario, es decir, no se refleja en el presupuesto de ingresos, en coherencia con el pago de las facturas que también se hizo con carácter no presupuestario.

2.3.3.2. Compensación con las aportaciones a favor de la sociedad mercantil que esté aprobada en el presupuesto de la entidad local

Algunas sociedades mercantiles locales perciben una parte de sus ingresos de la propia entidad local de la que dependen, como consecuencia de la prestación de servicios a la misma (por ejemplo, las empresas municipales de recogida de basuras) o por el establecimiento de precios deficitarios (por ejemplo, en el caso de empresas de servicios culturales).

En estos supuestos dicha aportación a la sociedad mercantil estará recogida en el presupuesto de gastos de la entidad local correspondiente y en el estado de previsión de ingresos de la sociedad.

Una segunda alternativa por la que puede optar la entidad local es compensar las cantidades pagadas a los proveedores con la aportación que tiene presupuestada a favor de su sociedad mercantil, es decir, disminuir el importe de la aportación que va a pagar efectivamente a la sociedad en las cantidades abonadas a sus proveedores.

En este caso, los asientos a realizar por la entidad local serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-	
004	Gastos autorizados		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	-	
005	Gastos comprometidos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
6XX	Compras y gastos por naturaleza	-	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	-	
57X	Tesorería		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
57X	Tesorería	-	
542	Créditos a corto plazo		-

2.3.3.3. Aprobación por la entidad local de una subvención por asunción de deudas

La tercera posibilidad para la entidad local es asumir directamente la deuda de la sociedad mercantil, mediante la aprobación de una subvención de capital por asunción de deudas.

Como se ha indicado anteriormente, esta operación está expresamente prevista en la ICAL, en la cuenta 656 «Subvención de capital» (véase epígrafe 2.2.3.3).

Esta subvención, lógicamente, procederá fundamental en el caso de sociedades mercantiles deficitarias, dado que en caso de sociedades con beneficios carece de lógica económica que la entidad local las subvencione.

Esta operación está asimismo prevista en el Plan General de Contabilidad de las empresas, que recoge la cuenta 118 «Aportaciones de socios o propietarios», cuya definición se ha transcrito anteriormente.

Conforme a dicha normativa, en esta tercera posibilidad el ayuntamiento procedería a la cancelación extrapresupuestaria de la deuda de la sociedad mercantil mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
656	Subvenciones de capital	-	
542	Créditos a corto plazo		-

2.3.3.4. Ampliación de capital por compensación de deudas de los accionistas

Para las sociedades mercantiles locales existe una cuarta forma de cancelar la deuda con la entidad local: la aprobación de una ampliación de capital por compensación de deudas con los accionistas. Como se ha indicado anteriormente, esta forma de ampliación de capital se regula en el artículo 301 del Real Decreto-Ley 1/2010, de Sociedades de Capital.

Respecto a la contabilización de la operación por la entidad local, la misma se reflejará cancelando el crédito a favor de la entidad local directamente con cargo a la cuenta 250 «Inversiones financieras permanentes en capital» que refleja el capital social de la sociedad mercantil.

Conforme a lo anterior, para la entidad local se trata de una operación sin efectos presupuestarios, que se contabilizará mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras permanentes en capital	-	
542	Créditos a corto plazo		-

Este asiento se realizará por el importe de los créditos que se compensan.

3. CONTABILIZACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 4/2012, DE 24 DE FEBRERO, EN LA CONTABILIDAD DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS LOCALES

Los organismos autónomos locales también ajustan su contabilidad a la ICAL, y por tanto estos organismos también deberán contabilizar las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012 conforme a

las normas de contabilidad pública (esta situación es distinta para las sociedades mercantiles locales, que por el contrario ajustan su contabilidad al Plan General de la Contabilidad privada, y que por tanto contabilizarán las operaciones del RDL 4/2012 conforme a las normas de contabilidad privada).

A pesar de esta situación, la Nota Informativa 1/2012 de la IGAE no se refiere a la contabilidad de las operaciones del Real Decreto-Ley 4/2012 en los organismos autónomos locales, por lo que la contabilización de estas operaciones se regula exclusivamente en las normas del ICAL.

Las operaciones a contabilizar por los organismos autónomos son:

1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación.
2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes.
3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar.
4. Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación.
5. Anulación de los intereses de demora y otras obligaciones accesorias pendientes de pago.
6. Reintegro a la entidad local de las cantidades pagadas por esta a los proveedores.

3.1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación

Como se ha indicado en el epígrafe 2.1.1 anterior, el artículo 5 del Real Decreto-Ley 4/2012 establece que la totalidad de las obligaciones incluidas en el ámbito del propio Real Decreto-Ley deben ser contabilizadas, en caso de que no lo estuviesen en el momento de remitir al Ministerio la relación de obligaciones pendientes de pago.

Esto supone que las obligaciones pendientes de pago de los organismos autónomos que hasta ese momento no hayan sido contabilizadas deben reflejarse en la contabilidad del mismo por alguno de los siguientes sistemas:

1. Mediante su debida aprobación e imputación a presupuesto del organismo autónomo, con el reconocimiento de la obligación correspondiente, en la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente».
2. Si lo anterior no fuese posible, la obligación deberá reflejarse en la contabilidad del organismo autónomo mediante la cuenta 413 «Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto».

En consecuencia, por el importe de las obligaciones pendientes de contabilizar, el organismo autónomo debe realizar los siguientes asientos:

a) Si las obligaciones se imputan al presupuesto del organismo autónomo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-	
004	Gastos autorizados		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	-	
005	Gastos comprometidos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-

b) Si las obligaciones no se imputan al presupuesto del organismo autónomo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-	
413	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		-

3.2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes

La segunda operación que deben contabilizar los organismos autónomos locales es el pago a sus proveedores por parte de la entidad local.

En esta operación, el organismo autónomo debe cancelar sus obligaciones pendientes de pago, y simultáneamente reconocer el nacimiento de una deuda con la entidad local derivada de las cantidades pagadas.

Varias son las cuestiones a destacar de esta operación:

1. Divisionaria del subgrupo 57 «Tesorería». El pago de las obligaciones de los organismos autónomos se realiza directamente por el fondo creado y a través de una cuenta de la entidad local, sin que en ningún caso los fondos pasen por la tesorería del organismo autónomo.

En consecuencia, el organismo autónomo contabilizará el pago de sus obligaciones, y el nacimiento de una deuda con la entidad local, mediante la cuenta 579 «Formalización».

2. Cuenta de cargo en el pago. En la contabilización del pago a los proveedores, la cuenta de cargo podrá ser una de las siguientes:

- a) Cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados». Uno de los requisitos que establece el Real Decreto-Ley 4/2012 respecto a las obligaciones que pueden ser pagadas es que las mismas sean anteriores al 31 de diciembre de 2011, por lo que lo normal es que dichas obligaciones hayan sido reconocidas con cargo al presupuesto del ejercicio 2011 o anteriores. En consecuencia, con carácter ordinario la cuenta que debería cargarse en el asiento del pago es la 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados».
- b) En el caso de que la obligación que va a ser pagada se haya reconocido con cargo al presupuesto del ejercicio 2012 (tal y como se explica en el epígrafe 3.1), la cuenta de cargo en el asiento de pago será la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente».
- c) Finalmente, si la obligación que va a ser pagada no se ha reconocido presupuestariamente (tal y como igualmente se explica en el epígrafe 3.1), el pago se contabilizará con cargo a la cuenta 555 «Pagos pendientes de aplicación».

3. Simultaneidad del pago de las obligaciones y el nacimiento de la deuda con la entidad local.

El pago de las obligaciones del organismo autónomo por parte de la entidad local supone el nacimiento de una deuda con esta, por lo que, simultáneamente a la contabilización del pago de las obligaciones, debe contabilizarse el nacimiento de la deuda con la entidad local.

4. Cuenta de la deuda con la entidad local. Finalmente, señalar que la deuda con la entidad local no tiene lógicamente carácter financiero, y podrá cancelarse a corto plazo (si, por ejemplo, se cancela en el propio año 2012 mediante compensación con la subvención anual de la entidad local), o a largo plazo (si, por ejemplo, se cancela durante la duración de la operación de crédito concertada por la entidad local, es decir, hasta el año 2022).

En consecuencia, la cuenta en la que se reflejará la deuda será la 171 «Deudas a largo plazo» o la cuenta 521 «Deudas a corto plazo».

Conforme a lo señalado, los asientos a realizar por parte del organismo autónomo, por el importe de los pagos a sus proveedores y el nacimiento simultáneo de la deuda con la entidad local, serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	–	
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados	–	
555	Pagos pendientes de aplicación	–	
579	Formalización		–

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	-	
171	Deudas a largo plazo		-
521	Deudas a corto plazo		-

3.3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar

La siguiente operación que deben contabilizar los organismos autónomos, conforme al Real Decreto-Ley 4/2012, es la aprobación de la modificación presupuestaria necesaria para imputar al presupuesto de gastos las obligaciones que hasta ese momento no se hubiesen aprobado.

Respecto a esta operación es necesario destacar varias cuestiones:

1. Financiación de la modificación presupuestaria. Tal y como se ha explicado anteriormente (epígrafe 2.1.3), el artículo 10.5 del Real Decreto-Ley 4/2012 establece que esta modificación presupuestaria se financiará con cargo al importe que corresponda de la operación de crédito concertada por la entidad local.

Sin embargo, en el caso de los organismos autónomos, estos no han concertado ninguna operación de crédito con el fondo creado por el Real Decreto-Ley 7/2012, por lo que la modificación presupuestaria tendrá que financiarse con alguno de los recursos previstos en la normativa general de las haciendas locales, pero no con el reiterado fondo del Real Decreto-Ley 7/2012.

2. Tipo de modificación. Respecto a la modificación presupuestaria que puede ser aprobada por el organismo autónomo, al no financiarse la misma con la operación de crédito del fondo, podrá ser cualquiera de las modificaciones presupuestarias previstas en la Ley de Haciendas Locales.

De acuerdo con lo anterior, los asientos a realizar por la modificación del presupuesto del organismo autónomo serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	-	
002X	Modificación del presupuesto de gastos		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
002X	Modificación del presupuesto de gastos	-	
0030	Créditos disponibles		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación del presupuesto de ingresos	-	
000	Presupuesto ejercicio corriente		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	-	
007	Modificación del presupuesto de ingresos		-

Nota: Los asientos anteriores se realizarían salvo que la modificación presupuestaria que se apruebe por el organismo autónomo fuese una transferencia de crédito o un crédito extraordinario o suplemento de crédito financiado con bajas, en cuyo caso los asientos serían diferentes a los que se acaban de señalar.

3.4. Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación del organismo autónomo

La siguiente operación que deben contabilizar los organismos autónomos, derivada del Real Decreto-Ley 4/2012, es la aplicación al presupuesto de las obligaciones que hayan sido pagadas conforme al Real Decreto-Ley 4/2012 pero que estuviesen pendientes de aprobación.

La contabilización de esta operación es idéntica en la entidad local y en el organismo autónomo, por lo que nos remitimos a lo señalado en el epígrafe 2.1.4 respecto a la entidad local.

3.5. Anulación de los intereses de demora y otras obligaciones accesorias pendientes de pago del organismo autónomo

La siguiente operación que deben contabilizar los organismos autónomos en relación con sus obligaciones pagadas conforme al Real Decreto-Ley 4/2012 es la anulación de los intereses de demora pendientes de pago derivados de dichas obligaciones.

La contabilización de esta operación es idéntica en la entidad local y en el organismo autónomo, por lo que nos remitimos a lo señalado en el epígrafe 2.1.5 respecto a la entidad local.

3.6. Cancelación de la deuda del organismo autónomo con la entidad local surgida como consecuencia del pago de las obligaciones previstas en el Real Decreto-Ley 4/2012

La última operación que deben contabilizar los organismos autónomos en relación con sus obligaciones pagadas conforme al Real Decreto-Ley 4/2012 es la cancelación de la deuda con la entidad local que nace como consecuencia de dicho pago.

Tal y como se explicó anteriormente (epígrafe 2.2.3) dicha cancelación puede hacerse mediante tres mecanismos diferentes:

- Mediante reintegro en efectivo por parte del organismo autónomo a la entidad local.
- Mediante compensación con alguna subvención que la entidad local tenga presupuestada a favor del organismo autónomo.
- Mediante compensación con una subvención aprobada específicamente por la entidad local para asumir esta deuda.

3.6.1. Reintegro del dinero en efectivo por parte del organismo autónomo

La primera posibilidad es que el organismo autónomo reintegre a la entidad local las cantidades que previamente este ha abonado a sus proveedores.

En este caso, el asiento a realizar por el organismo autónomo será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	-	
57X	Tesorería		-

Esta operación tiene carácter no presupuestario, es decir, no se refleja en el presupuesto de gastos, en coherencia con la contabilización del nacimiento de la deuda, que también se hizo con carácter no presupuestario.

3.6.2. Compensación con la subvención a favor del organismo autónomo que esté aprobada en el presupuesto de la entidad local

Tal y como se expuso anteriormente (epígrafe 2.2.3.2), la segunda forma por la que el organismo autónomo puede reintegrar a la entidad local las cantidades que este ha pagado a sus proveedores es mediante su compensación con la subvención que la entidad local tiene presupuestada a favor de su organismo autónomo, es decir, disminuir el importe de la subvención anual que va a cobrar efectivamente el organismo autónomo en las cantidades abonadas a sus proveedores.

En este caso, los asientos a realizar en el organismo autónomo serán:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	-	
579	Formalización		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	-	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		-

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	-	
750	Transferencias corrientes		-

3.6.3. *Aprobación por la entidad local de una subvención por asunción de deudas a favor del organismo autónomo*

La tercera posibilidad de cancelación de la deuda del organismo autónomo es que la entidad local asuma directamente dicha deuda, mediante la aprobación de una subvención de capital por asunción de deudas (véase epígrafe 2.2.3.3).

Esta operación está expresamente prevista en la ICAL, en la definición y los motivos de cargo y abono de la cuenta 756 «Subvenciones de capital», que establecen:

«Fondos recibidos por la entidad para la adquisición o construcción de activos fijos previamente determinados, así como la recepción de bienes de capital ya formados.

Tendrán también esta consideración los fondos recibidos por la entidad para la compensación de resultados negativos acumulados, y la cancelación o minoración de elementos de pasivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

(...)

a.3) Cuentas de los grupos 1 o 5, por la asunción de deudas, según la naturaleza de la deuda asumida.»

Conforme a dicha normativa, la aprobación de la subvención de capital a favor del organismo autónomo (y la correspondiente cancelación de la deuda de este) tiene carácter no presupuestario, es decir, dicha subvención no se imputará al presupuesto de ingresos del organismo autónomo.

En consecuencia, dicha cancelación se contabilizará por el organismo autónomo mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	-	
756	Subvenciones de capital		-

4. EJEMPLO PRÁCTICO

Un ayuntamiento ha realizado, al amparo del Real Decreto-Ley 4/2012, de 24 de febrero, el pago de las siguientes obligaciones:

1. Facturas del propio ayuntamiento: 1.000.000,00 de euros.
 - Aprobadas en ejercicios anteriores: 850.000,00 euros.
 - Aprobadas en el ejercicio 2012: 100.000,00 euros.
 - Pendientes de aprobación: 50.000,00 euros.
2. Facturas del organismo autónomo de deportes: 200.000,00 euros.
 - Aprobadas en ejercicios anteriores: 120.000 euros.
 - Aprobadas en el ejercicio: 50.000,00 euros.
 - Pendientes de aprobación: 30.000,00 euros.

En el mismo año 2012 el organismo autónomo abonó al ayuntamiento las cantidades pagadas por este.

3. Facturas del organismo autónomo de empleo: 280.000,00 euros.
 - Aprobadas en ejercicios anteriores: 180.000,00 euros.
 - Aprobadas en el ejercicio: 75.000,00 euros.
 - Pendientes de aprobación: 25.000,00 euros.

El ayuntamiento acuerda compensar la deuda con la subvención anual que se aprueba a favor de este organismo autónomo.

4. Facturas de la sociedad mercantil 100 por 100 municipal de recogida de basuras: 350.000,00 euros.
 - Contabilizadas en ejercicios anteriores: 240.000 euros.
 - Contabilizadas en el ejercicio: 110.000,00 euros.

El ayuntamiento acuerda aprobar una subvención a la sociedad por importe de las cantidades pagadas, para compensar las pérdidas de ejercicios anteriores.

5. Facturas de la sociedad mercantil 100 por 100 municipal de la vivienda: 500.000,00 euros.

- Contabilizadas en ejercicios anteriores: 420.000,00 euros.
- Contabilizadas en el ejercicio: 80.000,00 euros.

El Pleno del ayuntamiento, en calidad de junta general de accionistas, aprobó una ampliación de capital por compensación de las deudas del Real Decreto-Ley 4/2012.

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores en la contabilidad del ayuntamiento y de los organismos autónomos, en la contabilidad del ejercicio 2012.

4.1. Contabilidad del ayuntamiento

4.1.1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación

a) Por las obligaciones que se imputan al presupuesto 2012:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	100.000	
004	Gastos autorizados		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	100.000	
005	Gastos comprometidos		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	100.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		100.000

b) Por las obligaciones que no se imputan al presupuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	50.000	
413	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		50.000

4.1.2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas presupuesto corriente	100.000	
401	Acreedores por obligaciones reconocidas presupuestos cerrados	850.000	
555	Pagos pendientes de aplicación	50.000	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	1.000.000	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	1.000.000	
171	Deudas a largo plazo		1.000.000

4.1.3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	50.000	
0020/ 0021	Crédito extraordinario/Suplemento de crédito		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
0020/ 0021	Crédito extraordinario/Suplemento de crédito	50.000	
0030	Créditos disponibles		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación del presupuesto de ingresos	50.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	50.000	
007	Modificación del presupuesto de ingresos		50.000

4.1.4. *Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación*

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	50.000	
004	Gastos autorizados		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	50.000	
005	Gastos comprometidos		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	50.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-50.000	
413	Obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		-50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	50.000	
579	Formalización		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	50.000	
555	Pagos pendientes de aplicación		50.000

4.1.5. *Pago de las facturas pendientes del organismo autónomo de deportes*

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	200.000	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	200.000	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos	200.000	
171	Deudas a largo plazo		200.000

4.1.6. Reintegro del dinero en efectivo por parte del organismo autónomo de deportes

Código	Cuenta	Debe	Haber
57X	Tesorería	200.000	
542	Créditos a corto plazo		200.000

4.1.7. Pago de las facturas pendientes del organismo autónomo de empleo

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	280.000	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	280.000	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	280.000	
171	Deudas a largo plazo		280.000

4.1.8. Reintegro mediante compensación con la subvención anual a favor del organismo autónomo del empleo

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	280.000	
004	Gastos autorizados		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	280.000	
005	Gastos comprometidos		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Transferencias corrientes	280.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	280.000	
579	Formalización		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	280.000	
542	Créditos a corto plazo		280.000

4.1.9. Pago de las facturas pendientes de la sociedad mercantil de recogida de basuras

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	350.000	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	350.000	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		350.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	350.000	
171	Deudas a largo plazo		350.000

4.1.10. Subvención a favor de la sociedad de recogida de basuras para compensación de pérdidas

Código	Cuenta	Debe	Haber
656	Subvenciones de capital	350.000	
542	Créditos a corto plazo		350.000

4.1.11. Pago de las facturas pendientes de la sociedad de la vivienda

Código	Cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	500.000	
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos		500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
575.9	Otras cuentas restringidas de pagos	500.000	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		500.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	500.000	
171	Deudas a largo plazo		500.000

4.1.12. Ampliación de capital por compensación de deudas de los accionistas

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras permanentes en capital	500.000	
542	Créditos a corto plazo		500.000

4.2. Contabilidad del organismo autónomo de deportes*4.2.1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación*

a) Por las obligaciones que se imputan al presupuesto 2012:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	50.000	
004	Gastos autorizados		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	50.000	
005	Gastos comprometidos		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	50.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		50.000

b) Por las obligaciones que no se imputan al presupuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	30.000	
413	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		30.000

4.2.2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	50.000	
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados	120.000	
555	Pagos pendientes de aplicación	30.000	
579	Formalización		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	200.000	
521	Deudas a corto plazo		200.000

4.2.3. Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	30.000	
002X	Modificación del presupuesto de gastos		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
002X	Modificación del presupuesto de gastos	30.000	
0030	Créditos disponibles		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación del presupuesto de ingresos	30.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	30.000	
007	Modificación del presupuesto de ingresos		30.000

4.2.4. Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	30.000	
004	Gastos autorizados		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	30.000	
005	Gastos comprometidos		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	30.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-30.000	
413	Obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		-30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	30.000	
579	Formalización		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	30.000	
555	Pagos pendientes de aplicación		30.000

4.2.5. Reintegro del dinero en efectivo por parte del organismo autónomo de deportes

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	200.000	
57X	Tesorería		200.000

4.3. Contabilidad del organismo autónomo de empleo

4.3.1. Contabilización de las obligaciones pendientes de aplicación

a) Por las obligaciones que se imputan al presupuesto 2012:

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	75.000	
004	Gastos autorizados		75.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	75.000	
005	Gastos comprometidos		75.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	75.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		75.000

b) Por las obligaciones que no se imputan al presupuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	25.000	
413	Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		25.000

4.3.2. Pago a los proveedores de las obligaciones pendientes

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	75.000	
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados	180.000	
555	Pagos pendientes de aplicación	25.000	
579	Formalización		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	280.000	
521	Deudas a corto plazo		280.000

4.3.3. *Modificación del presupuesto para el reconocimiento de las obligaciones pendientes de aprobar*

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	25.000	
002X	Modificación del presupuesto de gastos		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
002X	Modificación del presupuesto de gastos	25.000	
0030	Créditos disponibles		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
007	Modificación del presupuesto de ingresos	25.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	25.000	
007	Modificación del presupuesto de ingresos		25.000

4.3.4. *Aplicación al presupuesto de las obligaciones pendientes de aplicación*

Código	Cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	25.000	
004	Gastos autorizados		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
004	Gastos autorizados	25.000	
005	Gastos comprometidos		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	25.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
XXX	Cuenta representativa del gasto	-25.000	
413	Obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto		-25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	25.000	
579	Formalización		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	25.000	
555	Pagos pendientes de aplicación		25.000

4.2.5. Compensación de la deuda con la subvención anual al organismo autónomo de empleo

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	280.000	
579	Formalización		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
579	Formalización	280.000	
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo		280.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
430.2	Deudores por derechos reconocidos. Otros ingresos de contraído simultáneo	280.000	
750	Transferencias corrientes		280.000