

## **18. El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, contabilidad y rendición de cuentas**

*Rosario Labaila Sancho*

*Interventora del Servicio Cuarto Espacio*

### **SUMARIO**

I. Control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria de las Entidades Locales.

1. Concepto y régimen jurídico del control interno.

2. Estatuto jurídico del personal controlador.

3. Función interventora de los gastos e ingresos de las Entidades Locales.

4. Control financiero.

5. Régimen simplificado de control interno.

II. La contabilidad de las Entidades Locales.

1. Concepto y fines. Régimen jurídico.

2. Función pública reservada.

3. Rendición de cuentas.

III. Preguntas habituales sobre control interno.

## **I. CONTROL Y FISCALIZACIÓN INTERNA DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA DE LAS ENTIDADES LOCALES**

### **1. CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTROL INTERNO.**

#### **1.1. Control interno: Concepto, ámbito de aplicación y formas de ejercicio**

En este contexto el control interno puede ser definido como una función pública por la que se comprueba que una actividad coincide con los parámetros fijados previamente para determinar la corrección de la misma, función pública que es desarrollada por un órgano que pertenece a la organización de la entidad controlada, a diferencia del control externo que es desarrollado por un órgano no perteneciente a dicha organización.

En esta exposición vamos a referirnos al control interno en las entidades locales para conocer sobre qué entidades se aplica, sobre qué actuaciones y con qué finalidad.

En el ámbito subjetivo de aplicación del control interno de conformidad con el artículo 213 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) se incluyen las propias Entidades Locales, sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles de ellas dependientes, sin embargo el artículo 2 del Real Decreto 124/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local ( RCI), amplía de forma importante el ámbito de aplicación de la ley, ya que el control interno será ejercido sobre la totalidad de las entidades del sector público local integrando este a estos efectos:

1. La propia entidad local (municipio, provincia, isla, mancomunidad, comarca y área metropolitana).

2. Los organismos autónomos locales.

3. Las entidades públicas empresariales.

4. Las sociedades mercantiles dependientes.

5. Las fundaciones del sector público dependientes.

6. Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación mayoritaria se efectúe desde el Presupuesto de la entidad local.

7. Los consorcios adscritos conforme a la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del Sector Público.

8. Las entidades con o sin personalidad jurídica con participación mayoritaria o total con cargo al presupuesto de la entidad local.

En cuanto a las formas de ejercicio del control interno se distinguen la función interventora y el control financiero, y este a su vez tiene dos modalidades: control permanente y auditoría pública, incluyendo ambas el control de eficacia.

En la siguiente tabla se muestra el ámbito subjetivo, objetivo, finalidad y modalidades de estas dos formas de ejercicio del control interno:

| Formas de ejercicio                             | Función interventora                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Control financiero                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ámbito subjetivo de aplicación                  | Entidad local, Organismos autónomos, Consorcios, cuando el régimen de control de la administración pública a la que estén adscritos lo establezca                                                                                                                                                                                                   | Sector público local                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Ámbito objetivo y finalidad                     | Controlar los actos, cualquiera que sea su calificación, que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso | Verificar el funcionamiento de los servicios en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales. |
| <b>Modalidades</b>                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Control permanente, incluye Control de Eficacia |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Auditoría, incluye Control de Eficacia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

Veremos a lo largo de esta exposición como la función interventora puede ejercerse en régimen ordinario, de forma plena o en régimen especial, de forma limitada de requisitos básicos y también destacaremos como el control interno puede ejercerse acogiéndose a un régimen simplificado para entidades de pequeña dimensión, que se va a caracterizar por la exclusión de la obligación de ejercer el control financiero, con ciertas excepciones.

## 1.2 Régimen jurídico del control interno

A diferencia de lo que ha sucedido en la Administración General del Estado, que ha contado como un completo marco normativo regulador del control interno, en la administración local existía una notable carencia normativa en esta materia. El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales tan solo dedicaba diez artículos al control interno en el Capítulo IV del Título VI dedicado al Control y Fiscalización. En materia de control financiero de subvenciones por aplicación de la Disposición Adicional 14ª de la Ley 38/2003, de 17 de diciembre, General de Subvenciones se contaba con la regulación prevista en el Título III de esta ley.

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 publicado en el *Boletín Oficial del Estado* el 12 de mayo de 2017 y cuya entrada en vigor se producirá el 1 de julio de 2018 ha venido a llenar el vacío normativo persiguiendo como señala en su Introducción una doble función, por un lado, desarrollar las previsiones incorporadas en el TRLHL a raíz de la promulgación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local y por otro, una función con proyección innovadora que busca incorporar reglas, técnicas y procedimientos de auditoría que se traduzcan en mejoras sustanciales en el ejercicio del control interno en las entidades locales, homogeneizándolos con el resto del sector público.

El régimen jurídico del control interno de las entidades locales está integrado por las siguientes normas:

- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- La Ley 38/2003, de 17 de diciembre, general de subvenciones, en lo relativo al control financiero de estas.
- 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.
- Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

— Resolución de 2 de junio de 2008, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30-5-2008, por el que se da aplicación a la previsión de los arts. 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria.

Así como el conjunto de normas sobre control financiero y de auditoría de la IGAE a cuya aplicación se remite el Real Decreto 424/2017, destacando las siguientes:

- Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se ordena la publicación de la resolución que aprueba las normas de auditoría del sector público.
- Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero de 23 de noviembre de 1999.
- Instrucción de 11 de junio de 2002, sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.
- Resolución de 21 de noviembre de 2002 de la Interventora General del Estado por la que se establece el obligado cumplimiento de la Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.
- Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado de 11 de abril de 2007.
- Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas de 11 de abril de 2007.
- Resolución de la IGAE, por la que se aprueba la norma técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas.

## 2. ESTATUTO JURÍDICO DEL PERSONAL CONTROLADOR

El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria es una función pública necesaria en todas las entidades locales cuya responsabilidad administrativa está reservada a los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional, en particular, a los funcionarios pertenecientes a las subescalas de Intervención Tesorería y de Secretaría-Intervención, de conformidad con lo establecido en el artículo 92 bis de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. El régimen jurídico de estos funcionarios se encuentra

desarrollado en el Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

En el Capítulo II del Título I del Real Decreto 424/2017 se ha procedido a completar el régimen jurídico del personal titular de los órganos de control, hasta ahora en el artículo 222 del TRLHL tan solo se recogían las facultades de este personal, facultades que el reglamento desarrolla en su artículo 6 y es este reglamento el que como novedad va a regular también los deberes de este personal en su artículo 5, así como en otras disposiciones.

### 2.1. Deberes del personal controlador

En primer lugar el artículo 5 del Real Decreto 424/2017 establece que los funcionarios que ejercen la función de control interno deben guardar el deber de sigilo con relación a los asuntos que conozcan en desempeño de sus funciones, de forma que los datos, informes o antecedentes que obtengan en el ejercicio de las mismas solo podrán ser utilizados para los fines propios del control o para formular la correspondiente denuncia de hechos que puedan constituir infracciones administrativas o supuestos de responsabilidad contable o penal. Deber de sigilo que no constituye ninguna novedad ni es exclusivo de este personal pues está previsto como un deber de todos los empleados públicos en el código de conducta regulado en los artículos 52 y siguientes del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

En segundo lugar se regula lo que puede denominarse el deber de denuncia así cuando en la práctica de un control el órgano interventor actuante aprecie que los hechos acreditados o comprobados pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales lo pondrá en conocimiento del órgano competente, de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito, las responsabilidades se exigirán ante los Tribunales de Justicia competentes y se tramitarán por el procedimiento ordinario aplicable, sin perjuicio de que el Tribunal de Cuentas conozca, en el ámbito de sus competencias, de aquellos hechos que hayan originado menoscabo de fondos públicos. Al respecto señalar que el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ya establece la obligación de denunciar a los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público y el artículo 408 del Código Penal tipifica como delito reforzando con la sanción penal el incumplimiento de esta obligación, al establecer que *La autoridad o funcionario público que faltando a la obligación de su cargo, dejare intencionadamente de promover la persecución de los delitos de que tenga noticia o de sus responsables, incurrirá en la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de seis meses a dos años.*

2. En el caso de hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria de las previstas en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, que no siendo constitutivas de delito afecten a presuntos responsables comprendidos en el ámbito de aplicación de la citada ley, dará traslado de las actuaciones al órgano competente, sin perjuicio de poner los hechos en conocimiento del Tribunal de Cuentas por si procediese, en su caso, la incoación del oportuno procedimiento de responsabilidad contable. Los órganos competentes en este caso están regulados en el artículo 31 de la Ley 19/2013, siendo competente para la incoación e instrucción del procedimiento en el caso de las infracciones cometidas por el personal al servicio de las entidades los órganos que tengan atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de estas entidades y para sancionar el Pleno de la Junta de Gobierno de la Entidad Local de que se trate, así lo señala literalmente la norma siendo este un órgano inexistente.

3. En los restantes casos, se estará con carácter general a lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y en la Ley 7/1988, del 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Conviene recordar que no existe una regulación específica de las denuncias que se pueden plantear, en general, ante el Tribunal de Cuentas siendo la alusión más expresa la que menciona el artículo 116 de la Ley 7/1985, de 2 de abril reguladora de las Bases del Régimen Local, dicho precepto al regular la tramitación de las cuentas anuales y en especial la posibilidad de formular contra las mismas reclamaciones, reparos u observaciones añade. *«Todo ello sin perjuicio de que pueda denunciarse ante el Tribunal de Cuentas la existencia de irregularidades en la gestión económica y en las cuentas aprobadas»*. Tampoco hay que olvidar que solo puede iniciarse un procedimiento de responsabilidad contable cuando existen indicios de alcance, definido en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Por último, en el artículo 5 se establece el deber de facilitar el acceso a los informes de control en aquellos casos en los que legalmente proceda. En defecto de previsión legal, la solicitud de los mismos deberá dirigirse directamente al gestor directo de la actividad económico-financiera controlada y por tanto será el gestor quien tome la decisión sobre el acceso a esta información. Este deber se ha de poner en relación con la previsión del artículo 4.4 del Real Decreto 424/2017 que establece dos obligaciones que corresponden al órgano interventor dar cuenta a los órganos de gestión controlados de los resultados más relevantes de las comprobaciones efectuadas y recomendar las actuaciones que resulten aconsejables y también dar cuenta al Pleno de los resultados que por su especial trascendencia considere adecuado elevar al mismo.

En la Disposición Final 3.<sup>a</sup> de este reglamento se establece un deber de formación ya que los funcionarios responsables del control interno deberán seguir los cursos y realizar las actividades de formación continuada necesarias para asegurar un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales.

### 2.2 Facultades del personal controlador

En lo que respecta a las facultades del personal controlador el artículo 222 del TRLHL establece: *«Los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financiero y de eficacia, ejercerán su función con plena independencia y podrán recabar cuantos antecedentes consideren necesarios, efectuar el examen y comprobación de los libros, cuentas y documentos que consideren precisos, verificar arqueo y recuentos y solicitar de quien corresponda, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deba ser intervenido lo requiera, los informes técnicos y asesoramientos que estimen necesarios»*.

A este respecto hay que destacar que al regular los principios del ejercicio del control interno en el artículo 4 del Real Decreto 424/2017 reitera la plena autonomía del órgano interventor respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión sea objeto de control, señalando que los funcionarios que ejerzan esta función tendrán plena independencia funcional respecto de los titulares de las entidades controladas.

El citado precepto reglamentario también señala que el órgano interventor dispondrá de un modelo de control eficaz y para ello la entidad deberá habilitar los medios necesarios y suficientes. En aras a reforzar la autonomía y eficacia de los órganos de control se prevé la posibilidad de formalizar convenios con la Intervención General del Estado, previo informe del órgano interventor para la realización de actuaciones de apoyo.

Estas facultades han sido objeto de desarrollo reglamentario como se ha indicado anteriormente en el artículo 6 del RD 424/2017 regulando el deber de colaboración con el personal controlador, y sus facultades de solicitar asesoramiento, de la defensa jurídica y de revisión de los sistemas informáticos de gestión.

Respecto al deber de colaboración con el personal encargado de ejercer la función de control se regula en una doble vertiente interna y externa.

Por un lado, se establece el deber que incumbe al resto de la organización de la entidad controlada de prestar la debida colaboración y apoyo al interventor y por otro lado, se establece la obligación de cualquier persona, natural o jurídica, pública o privada no perteneciente a la entidad controlada de proporcionar, previo requerimiento del órgano interventor, toda clase de datos, informes o antecedentes deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle.

En lo que se refiere a la facultad de asesoramiento hay que distinguir la posibilidad de recabar directamente, sin mediación del Presidente de la entidad, los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos necesarios así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones de control interno, con independencia del medio que los soporte cuando la naturaleza del expediente así lo requiera de la posibilidad de recabar asesoramiento e informes de los Servicios de Asistencia Municipal y de los órganos competentes de las Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y Comunidades Autónomas Uniprovinciales que si requiere la mediación del Presidente de la entidad.

Dentro de la facultad de asesoramiento el órgano interventor de la Entidad Local podrá solicitar el asesoramiento de la Intervención General de la Administración del Estado en el marco de los Convenios que se puedan suscribir de conformidad con lo previsto en la Disposición adicional séptima de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. Convenios cuyo régimen jurídico ha sido establecido en la Disposición Adicional Cuarta del Reglamento de control interno.

Se reconoce que las Entidades Locales deben garantizar y adoptar las medidas necesarias para proporcionar defensa jurídica y protección del personal controlador en los procedimientos que se sigan ante cualquier orden jurisdiccional como consecuencia de su participación en actuaciones de control interno.

Por último, se regula la facultad de los funcionarios actuantes en el control financiero de revisar los sistemas informáticos de gestión que sean precisos para llevar a cabo sus funciones de control.

### 3. FUNCIÓN INTERVENTORA DE LOS GASTOS E INGRESOS DE LAS ENTIDADES LOCALES.

#### 3.1 Fases, contenido y modalidades de la función interventora.

*«La función interventora es una manifestación concreta de la más amplia noción de control de la actividad económica, caracterizada y delimitada por centrarse en el análisis de la legalidad de la actuación examinada correspondiendo la valoración de otros aspectos a otras formas de control».* (Informe IGAE de 20 de mayo de 1985).

Esta función se va a caracterizar además de por ser un control de legalidad por su carácter previo y preventivo, es decir, tiene lugar antes de que se produzca la actuación examinada.

El ejercicio de esta función comprende las siguientes fases con su respectivo contenido:

1. Fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, autoricen o aprueben gastos, dispongan o comprometan gastos y acuerden movimientos de fondos y valores. Es la facultad de examinar antes de que se dicte la correspondiente resolución todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores con el fin de asegurar su conformidad con las disposiciones aplicables en cada caso, sin atender a cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones fiscalizadas.

2. Intervención del reconocimiento de las obligaciones e intervención de la comprobación material de la inversión. Es la facultad para comprobar antes de que se dicte la correspondiente resolución que las obligaciones se ajustan a la ley o a los negocios jurídicos suscritos por las autoridades competentes y que el acreedor ha cumplido o garantizado la prestación.

3. Intervención formal de la ordenación del pago. Es la facultad para verificar la correcta expedición de órdenes de pago.

4. Intervención material del pago. Es la facultad para verificar que dicho pago se ha dispuesto por órgano competente y se realiza en favor del receptor y por el importe establecido.

La función interventora se ejerce en dos modalidades de intervención formal y material. La primera consistirá en la verificación del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción de acuerdos mediante el examen de los documentos preceptivos que deban ser incorporados al expediente y en la segunda se comprobará la real y efectiva aplicación de los fondos públicos.

#### 3.2 Función interventora sobre los derechos e ingresos

A la función interventora sobre los derechos e ingresos se refieren los artículos 219.4 y 216.1 del TRLHL señalando el primero de ellos que: *Las entidades locales podrán determinar, mediante acuerdo del Pleno, la sustitución de la fiscalización previa de derechos por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoría y el segundo que cuando la disconformidad se refiera al reconocimiento o liquidación de derechos a favor de las entidades locales o sus organismos autónomos, la oposición se formalizará en nota de reparo que, en ningún caso, suspenderá la tramitación del expediente.*

El Real Decreto 424/2017 dedica tan solo el artículo 9 a la función interventora sobre los derechos, reiterando las previsiones de la ley de haciendas locales, con alguna precisión terminológica.

La única novedad en esta materia es que el reglamento viene a introducir la previsión específica de que esta sustitución de la fiscalización por la toma de razón en contabilidad del derecho no alcanzará en ningún caso a los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos, como ya contemplaba el artículo 148.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en mi opinión debía hacerse aplicando supletoriamente la norma estatal porque aún tratándose de operaciones aplicadas al presupuesto de ingresos implican salida, material o en formalización, de fondos.

En materia de control interno sobre los derechos e ingresos públicos resulta destacable que mientras que la fiscalización del gasto ha sido y es objeto de una atención continuada, en la fiscalización del ingreso se ha puesto siempre un menor énfasis. En el análisis de las causas de este déficit de «preocupación» por el control del ingresos puede situarse, como ha quedado evidenciado al reseñar el marco normativo local, la escasa atención normativa sobre este control así las normas reguladoras de la Hacienda Pública no solo en el ámbito local sino en general dedican muy pocos preceptos a la regulación del control de los ingresos.

Se alega para ello la distinta eficacia que las leyes de presupuestos o los presupuestos locales despliegan sobre los gastos y sobre los ingresos, mientras que los créditos presupuestarios en las entidades territoriales tienen carácter limitativo y vinculante en sus aspectos cuantitativo, cualitativo y temporal los ingresos son simplemente meras previsiones. También se alega la distinta naturaleza de las potestades administrativas que son regladas en relación a los ingresos y discrecionales en lo que a los gastos se refiere. Por último, se alude a la heterogeneidad tanto material como formal de los ingresos de las administraciones con carácter homogéneo de los gastos, así mientras todo gasto debe ir precedido de un procedimiento previo y del oportuno expediente que permite su control, los derechos presentan modalidades muy diferentes y tras la generalización de formas de gestión como las autoliquidaciones en el ámbito tributario, son ingresados sin que previamente estén contabilizados ni haya expediente documental alguno.

En conclusión, puede afirmarse que existe una mayor facilidad para efectuar el control del gasto, debido al carácter limitativo del gasto y a que le precede un procedimiento.

Sin embargo, pueden esgrimirse argumentos muy sólidos a favor del control de los ingresos porque a pesar del distinto carácter presupuestario del gasto y del ingreso es obvia la interconexión entre ambos estados del Presupuesto, en la medida que uno financia al otro, lo que debe llevar a considerar ambos controles igual de importantes. Resultando muy interesante más que el control sobre el ingreso en sí, la evaluación del grado de eficacia de los órganos y entes públicos que gestionen ingresos públicos y de la eficiencia con se gestionan los medios puestos a su disposición.

Al resultar frecuente en las entidades locales efectuar la sustitución de la fiscalización de los ingresos por su toma de razón en contabilidad mediante acuerdo plenario específico o en las normas de fiscalización incluidas en las bases de ejecución del presupuesto, el control de los ingresos se va a desarrollar en el ámbito del control financiero lo que será abordado posteriormente.

En el caso de Entidades Locales podemos articular un modelo de control posterior de los ingresos tomando como referencia la Circular 2/1993, de 3 de marzo de la IGAE, por la que se establece el ejercicio del control posterior de derechos e ingresos previstos en el artículo 95.6 de la Ley General Presupuestaria, circular ya derogada pero que puede resultar muy útil en la planificación del control financiero sobre los ingresos.

Respecto a la toma de razón contable recordaremos como es definida en las instrucciones de contabilidad, es una diligencia estampada en un documento (ya sea el propio justificante de la operación o un documento contable específico) certificada por el responsable de la contabilidad, acreditativa, como mínimo de la fecha, el número de asiento y el importe con que dicho documento hubiese quedado registrado individualmente. La instrucción prevé que cuando la operación contable es registrada a partir de datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos la diligencia se sustituirá por los oportunos procesos de validación en el sistema contable, mediante los cuales dichas operaciones queden referenciadas en relación con las anotaciones contables que se hayan producido.

Para finalizar este punto destacaremos que el Reglamento no aborda los extremos a comprobar en la fiscalización previa de los actos de ordenación y pago material de las devoluciones de ingresos indebidos, de manera específica al ser los mismos que deben ser objeto de comprobación en la intervención de la ordenación del pago y en la intervención del pago material en materia de gastos con las debidas adaptaciones previstas en los artículos 21 y 22 del Real Decreto y que serán expuestos en el estudio de la función interventora sobre los pagos.

### 3.3 Función interventora sobre los gastos y pagos

Como hemos destacado en el análisis de la función interventora sobre los derechos e ingresos la normativa sobre control interno y especialmente, la reguladora de la función interventora centra su atención de un modo intenso sobre los gastos, por las razones expuestas anteriormente.

La función interventora sobre los gastos y pagos está regulada en los artículos 214 a 219 del TRLHL con las excepciones indicadas que se refieren a la función interventora sobre los ingresos y en el Capítulo III del Título II del RD 424/2017, integrado por 19 preceptos.

La función interventora puede realizarse en régimen de fiscalización e intervención plena previa o en régimen de fiscalización limitada previa de requisitos básicos o combinando ambas según el tipo de gastos.

En la fiscalización e intervención plena previa deben evaluarse todos los extremos o requisitos que tanto la legalidad presupuestaria como la referida al sector material de la actuación deben cumplirse para poder afirmar que dicha actuación es conforme al ordenamiento jurídico mientras que en la fiscalización e intervención limitada previa de requisitos básicos deben evaluarse únicamente los extremos o requisitos de legalidad que previamente se han establecido.

Analizaremos en este epígrafe, en primer lugar, los aspectos generales de índole formal de la función interventora previa plena para después analizar las fases que la integran, incluyendo en otro epígrafe las especialidades propias del régimen especial de limitada previa de requisitos básicos.

#### 3.3.1 Aspectos formales: expediente completo y plazos

Dentro de los aspectos de índole formal nos referiremos al momento y al plazo para el ejercicio de esta función, una de las características más destacables de la función interventora es su carácter previo, su ejercicio tiene lugar en el momento en que se está en disposición de que se adopte acuerdo por órgano competente.

Ese momento es aquel en el que el expediente administrativo está completo, incorporados todos los justificantes e informes preceptivos, y así y con carácter original debe ser remitido al órgano interventor.

Es importante destacar a estos efectos el concepto de expediente de la legislación sobre procedimiento administrativo pues no resulta infrecuente someter a fiscalización elementos que no lo son. Así el artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece que se entiende por expediente administrativo el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarla y dicho precepto aclara que no formará parte del expediente administrativo la información que tenga carácter auxiliar o de apoyo, como la contenida en aplicaciones, ficheros y bases de datos informáticas, notas, borradores, opiniones, resúmenes, comunicaciones e informes internos o entre órganos o entidades administrativas, así como los juicios de valor emitidos por las Administraciones Públicas, salvo que se trate de informes, preceptivos y facultativos, solicitados antes de la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento.

El Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (ROF) en el artículo 164 también recoge una definición de expediente en similares términos.

Aunque expresamente no se señala en el artículo 10 RD 424/2017 en ese expediente original y completo debe constar un elemento esencial para la emisión de la opinión fiscal por parte del órgano interventor y es la propuesta de resolución que se pretende adoptar así lo exige en el caso de las entidades locales el artículo 175 del ROF.

Los plazos para la emisión de este informe no difieren de los plazos regulados por las normas de procedimiento, siendo el plazo general de 10 días hábiles y de 5 días hábiles en los supuestos de declaración de urgencia en la tramitación del expediente o cuando se haya establecido la fiscalización previa limitada de requisitos básicos. Estos plazos se computarán desde el día siguiente a la fecha de recepción del expediente original y completo y se suspenderán cuando el órgano interventor haga uso de su facultad de solicitar asesoramiento y no podrán ser reducidos por las normas que sobre control interno aprueben las entidades locales.

Recordemos que la función interventora en materia de gastos está integrada por un conjunto de fases que son la fiscalización previa de la aprobación o autorización de gastos y de la disposición o compromiso de gasto, la intervención previa del reconocimiento de la obligación, la intervención formal del pago y la intervención material del pago.

Antes de analizar cada una de estas fases de esta función, que coinciden con las fases de gestión presupuestaria y los extremos que el órgano interventor verificará en cada una de ellas, conviene realizar un breve apunte sobre el certificado de existencia de crédito o emisión del documento contable RC, que también emite el órgano interventor o el titular de la contabilidad en los municipios de gran población pero que no es manifestación de la función interventora sino un acto de gestión contable, cuya expedición por el órgano interventor no condiciona el sentido de las futuras actuaciones de control. Este certificado servirá al órgano interventor para la comprobación en el ejercicio de la fiscalización de la existencia de crédito, así como sobre su adecuación y suficiencia.

#### 3.3.2 Fiscalización previa sobre la autorización y disposición de gastos

La fiscalización previa se desarrolla sobre todos los actos de los órganos de la entidad local y de sus organismos autónomos por los que se aprueba la realización de un gastos, estando incluidos los actos resolutorios de recursos administrativos y los convenios y actos de naturaleza análoga que tengan contenido económico.

Los extremos a comprobar son el cumplimiento de los trámites y requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico para realizar el gasto de que se trate, verificándose tanto los extremos de legalidad presupuestaria como los correspondientes a la legalidad material de las fases de ejecución del presupuesto de gastos correspondientes a la autorización y disposición del crédito presupuestario.

Sobre cuáles son las disposiciones cuya aplicación hay que comprobar el TRLHL, al igual que la LGP no establece limitación alguna, se verificará el cumplimiento de las normas a las que se ha de ajustar cada acto de gestión de fondos públicos. A este respecto, la IGAE en su Informe de 23 de septiembre de 1996 puso de manifiesto: «*En la fiscalización previa se comprueba la adecuación de la resolución que se va a dictar a la legalidad en su conjunto, no solo de la legislación presupuestaria. Para determinar las disposiciones que resulten aplicables a cada caso concreto debe atenderse al contenido y naturaleza del acto administrativo que se va a dictar*».

Los extremos de legalidad presupuestaria son comunes en todo tipo de expedientes de ejecución de gastos, existencia de crédito y adecuación del mismo, ejecutividad de la financiación, cumplimiento de los requisitos de los gastos plurianuales, competencia del órgano que va a dictar la resolución así como verificación de la evaluación que dicho gasto va a representar para el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera ( Art. 7.3 LOEPSF), mientras que los extremos de legalidad material dependerán de ámbito concreto al que corresponda el expediente: contratación administrativa, contratación patrimonial, selección de recursos humanos, subvenciones, responsabilidad patrimonial, etc., habrá que analizar lo que cada legislación establece para que la ejecución del gasto público sea válida y conforme al ordenamiento jurídico.

En otro apartado analizaremos que gastos se encuentran exentos de fiscalización previa, y por tanto el órgano interventor no emite opinión respecto al cumplimiento de la legalidad con carácter previo en las fases de autorización y disposición del gasto.

### *3.3.3 Intervención previa sobre el reconocimiento de la obligación y comprobación material de la inversión*

La segunda de las fases de la función interventora es la intervención previa al reconocimiento de la obligación o liquidación del gasto, en la que se va a incardinar la comprobación material de la inversión.

El elemento más relevante de esta fase es que debe quedar documentalmente acreditado, comprobación formal, y materialmente comprobado que se ha producido la realización de la prestación o el derecho del acreedor, de conformidad con los acuerdos de autorización y disposición del gasto.

Los extremos que deben verificarse son:

—Que las obligaciones responden a gastos aprobados y, en su caso, fiscalizados favorablemente, salvo que la aprobación del gasto y el reconocimiento de la obligación deban realizarse simultáneamente.

—Que los documentos justificativos de la obligación se ajustan a las disposiciones legales y reglamentarias que resulten de aplicación. En todo caso, en la documentación deberá constar: 1.º Identificación del acreedor. 2.º Importe exacto de la obligación. 3.º Las prestaciones, servicios u otras causas de las que derive la obligación del pago.

—Que se ha comprobado materialmente, cuando proceda, la efectiva y conforme realización de la obra, servicio, suministro o gasto, y que ha sido realizada en su caso dicha comprobación.

A este respecto hay que señalar que uno de los aspectos que hasta el RD 424/2017 no estaban desarrollados en el ámbito local es la función interventora en la fase de intervención de la comprobación material de la inversión.

Se ha regulado en el artículo 20 del RCI procede la comprobación material mediante la concurrencia del órgano interventor al acto de recepción de obras, servicios y suministros en todos los expedientes de contratación, a excepción de los contratos menores, de conformidad con lo dispuesto en la D. A. 3.ª de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, ley que deroga antes de su entrada en vigor, lo previsto en este reglamento, que establecía esa exigencia para las inversiones cuando su importe sin IVA, fuera igual o superior a 50.000,00 euros.

Los órganos gestores están obligados a solicitar en estos casos la asistencia del órgano interventor con una antelación de veinte días a la fecha de recepción prevista. El órgano interventor puede delegar su asistencia y ser asesorado cuando sea necesaria la posesión de conocimientos técnicos para efectuar la comprobación material así como acordar comprobaciones materiales durante la ejecución de los contratos cuando existan circunstancias que así lo aconsejen.

Este acto de recepción se reflejará en un acta suscrita por todos los intervinientes en el mismo donde podrán dejar constancia de sus opiniones.

Cuando no se preceptiva la intervención de la comprobación material esta se justificará con un acta de conformidad firmada por quienes participaron en la misma o con una certificación del Jefe del centro o dependencia a quien corresponda recibir o aceptar el contrato donde expresamente se hará constar que la prestación recibida cumple con las condiciones previamente establecidas.

### *3.3.4 Intervención formal del pago*

En la fase de intervención formal del pago se someten a control todos los actos de ordenación de pagos con cargo a la tesorería de la entidad ya sean derivados de la ejecución de acuerdos de reconocimiento de obligaciones ya lo sean de acuerdos de devolución de ingresos indebidos como hemos señalado anteriormente al referirnos a la función interventora sobre los ingresos.

En esta fase se verificará la competencia del órgano que ordena el pago, que la orden de pago se ajusta al acto de reconocimiento de la obligación, o en su caso, del derecho a la devolución de ingresos y que la orden de pago se acomoda al plan de disposición de fondos y si existen retenciones judiciales o compensación de deudas se verificarán los acuerdos de minoración.

### *3.3.5 Intervención material del pago*

En la fase de intervención material del pago se verificará la competencia para la realización del pago, la correcta identidad del perceptor y el importe debidamente reconocido.

A esta fase se someten no solo el cumplimiento de las obligaciones de la tesorería sino también la situación de fondos a disposición de cajeros y agente y los movimientos de fondos y valores entre las cuentas de la tesorería.

## **3.4 Informes de la función interventora: forma y efectos. Tramitación**

Analizaremos en este apartado los informes en los que manifiesta su opinión el órgano interventor como resultado de la fiscalización de derechos y gastos e intervención de gastos y pagos.

Los informes del órgano interventor pueden ser favorables o de conformidad cuando en su opinión el expediente cumple los requisitos de legalidad que son objeto de comprobación en cada fase de ejecución del presupuesto de gastos y desfavorables o de reparo cuando en su opinión existen incumplimientos de los requisitos de legalidad que son objeto de comprobación en la citadas fases.

### 3.4.1 Informes del órgano interventor en materia de ingresos

En el caso de los Ingresos, si la fiscalización previa en el reconocimiento de los derechos no ha sido objeto de sustitución por la toma de razón en contabilidad los informes desfavorables o de reparo se incluirían en el expediente, no teniendo en ningún caso efecto suspensivo.

Tampoco en la intervención previa de los acuerdos de ordenación de devolución de ingresos indebidos y de su ejecución material cuya fiscalización previa no puede ser sustituida por la toma de razón en contabilidad los informes de reparo tendrán efecto suspensivo.

### 3.4.2 Informes del órgano interventor en materia de gastos

#### 3.4.2.1 Informes de conformidad.

Cuando como resultado de las comprobaciones efectuadas la opinión es de conformidad, es decir, el órgano interventor concluye que el expediente se ajusta a la legalidad, no es necesario la emisión de un informe al respecto siendo suficiente la emisión de una diligencia firmada sin necesidad de motivar, bastaría con insertar en la propuesta de resolución la expresión «FISCALIZADO Y CONFORME», fecha y firma.

En el caso de que la conformidad se refiera a las comprobaciones efectuadas en la intervención formal del pago la conformidad se hará constar mediante diligencia firmada en el documento que contiene la orden de pago y en la intervención material del pago, dicha conformidad se manifestará firmando los documentos que autoricen la salida de los fondos y valores.

A este respecto señalar que el órgano interventor tiene la condición de disponente de las cajas y cuentas de titularidad municipal con carácter general, autorizando con su firma junto a la del ordenador de los pagos y a la del tesorero la salida y movimientos de fondos.

#### 3.4.2.2 Informes de reparo.

Si la opinión del órgano interventor es desfavorable respecto al fondo o la forma de los actos, documentos o expedientes examinados debe formular su informe de reparo por escrito y motivando con razonamientos fundados en las normas en las que se apoye el criterio sustentado incluyendo la totalidad de las objeciones observadas en el expediente.

Respecto a los efectos de los reparos el artículo 216.2 del TRLHL prevé que cuando la disconformidad afecta a la disposición de gastos, reconociendo de la obligación u ordenación de pagos el reparo suspende la tramitación del expediente hasta que este sea solventado bien por la subsanación de las deficiencias observadas o bien, en el caso de no aceptación del reparo, por la resolución del procedimiento de resolución de discrepancias, sin embargo el artículo 12.2 del RD 424/2017 extiende el efecto suspensivo a la aprobación de gastos o fase de autorización. ¿Puede el reglamento extender este efecto suspensivo del reparo a la fase de autorización del gasto? En realidad, en este punto al incluir esta fase de ejecución presupuestaria no hace sino equipar el efecto del reparo en el ámbito local y en el estatal, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria el efecto suspensivo se produce en todas las fases ya que el artículo 154 de esta ley se prevé la suspensión en la tramitación del expediente tanto en la fiscalización como en la intervención sin distinguir entre las distintas fases de ejecución presupuestaria.

Este efecto suspensivo está inexorablemente ligado al carácter previo y preventivo de la función interventora, ya que a diferencia del control financiero tanto interno como externo que se efectúa a posteriori una vez por tanto que el incumplimiento, en su caso, ha tenido lugar, la función interventora trata de prevenir que se produzca el incumplimiento del ordenamiento jurídico.

El efecto suspensivo solo se produce cuando el reparo esté fundado en alguno de estos motivos previstos en el artículo 216.2 del TRLHL:

- a) Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado.
- b) Cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago.
- c) En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales.
- d) Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.

El Real Decreto 424/2017 viene a concretar en su artículo 12.3 cuando procederá la formulación de reparo suspensivo en el supuesto de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales, es decir, desarrolla que requisitos son esenciales:

- a) Cuando el gasto se proponga a un órgano que carezca de competencia para su aprobación.
- b) Cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa del reconocimiento de la obligación o no se acredite suficientemente el derecho de su perceptor.
- c) Cuando se hayan omitido requisitos o trámites que pudieran dar lugar a la nulidad del acto, o cuando la continuación de la gestión administrativa pudiera causar quebrantos económicos a la Tesorería de la Entidad Local o a un tercero.

El Pleno de la Corporación, previo informe del órgano interventor, puede aprobar otros requisitos o trámites adicionales, que también tendrán la consideración de esenciales.

#### 3.4.2.3 Informe favorable con salvedades

Si los defectos observados en el expediente derivasen del incumplimiento de requisitos o trámites que no sean los considerados esenciales ni el resto de los incluidos en el artículo 216.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, Intervención puede emitir informe favorable, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de dichos defectos con anterioridad a la aprobación del expediente. En este caso el órgano gestor remitirá al interventor la documentación justificativa de haberse subsanado dichos defectos. Si no lo hiciere se considerará formulado el correspondiente reparo sin perjuicio de que el órgano gestor puede iniciar el expediente para su resolución.

#### 3.4.2.4 Tramitación del informe de reparo. procedimiento de resolución de discrepancias.

Emitido un informe de reparo con efecto suspensivo en la tramitación del expediente el órgano interventor lo dirigirá al órgano gestor, si este acepta el reparo debe proceder a subsanar las deficiencias observadas y remitir de nuevo las actuaciones al órgano interventor, en el plazo de quince días. Si no lo acepta se iniciará el expediente de resolución de discrepancias, regulado en el artículo 15 del RD 424/2017 ya que la opinión del interventor no prevalece sobre la de los órganos de gestión.

Por lo que los informes de ambos órganos serán tenidos en cuenta para el conocimiento de las discrepancias.

El órgano gestor que no acepte el reparo planteará al Presidente de la entidad una discrepancia en el plazo de quince días desde la recepción de este, que deberá ser motivada por escrito con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio.

La resolución de discrepancias en la entidad local será competencia del Pleno cuando se basen en la insuficiencia o inadecuación de créditos y cuando se refieran a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de su competencia y en el resto de los casos del Alcalde, siendo esta competencia indelegable en ambos casos.

En el caso de los Organismo Autónomos y otros organismos públicos en los que se realice la función interventora, los consorcios en algunos supuestos, la discrepancia se planteará a través de su Presidente para su inclusión en punto independiente del orden del día de la correspondiente sesión plenaria, por lo que se atribuye en ese caso la competencia para su resolución en todo caso al Pleno de la entidad local de la que dependen o estén adscritos.

Resuelta la discrepancia se podrá continuar con la tramitación del expediente, dejando constancia, en todo caso, de la adecuación al criterio fijado en la resolución correspondiente o, en su caso, a la motivación para la no aplicación de los criterios establecidos por el órgano de control.

El plazo para la resolución de la discrepancia debe recaer en el plazo de quince días y tendrá naturaleza ejecutiva.

#### 3.4.2.5 Informe del órgano de control de la administración que tiene atribuida la tutela financiera sobre las entidades locales.

La Ley 27/2013, 27 diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local introduce la posibilidad de que el Presidente de la Entidad Local eleve esta resolución de las discrepancias al órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera, posibilidad que el reglamento extiende también al Pleno a través de la Presidencia de la entidad.

En la Comunidad Autónoma de Aragón que tiene atribuida estatutariamente la tutela financiera sobre las entidades locales, el Presidente de la entidad local en caso de hacer uso de esta facultad debe remitir propuesta motivada de resolución de la discrepancia concretando los extremos acerca de los cuales solicita valoración y junto al expediente completo a la Intervención General de la Comunidad Autónoma. Cuando el Presidente o el Pleno hagan uso de esta facultad deberán comunicarlo al órgano interventor y demás partes interesadas.

La Intervención General de la Comunidad Autónoma sin perjuicio de su facultad para recabar los informes o dictámenes que sean necesarios a efectos de emitir informe, deberá informar sobre las cuestiones planteadas, en el plazo de un mes desde la solicitud por parte del Presidente siempre que se cuente con el expediente completo. Este plazo se interrumpirá en el caso de que sea necesario solicitar aclaraciones o informes para la resolución de la discrepancia.

#### 3.4.2.6 Dación de cuenta de los reparos y remisión a los órganos de control externo.

Con ocasión de la dación de cuenta de la liquidación del Presupuesto, el órgano interventor debe elevar al Pleno el informe anual de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, o, en su caso, a la opinión del órgano competente de la Administración que ostente la tutela al que se haya solicitado informe, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos.

Dicho informe atenderá únicamente a aspectos y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice, debiendo diferenciar de forma clara y concisa, el carácter suspensivo o no de los reparos efectuados.

La dación de cuenta de ese informe será un asunto que constituirá un punto independiente del orden del día de la sesión plenaria. El Presidente de la Corporación puede presentar en el Pleno informe justificativo de su actuación.

Una vez informado el Pleno de la Entidad Local, con ocasión de la cuenta general, el órgano interventor remitirá anualmente, al Tribunal de Cuentas y, en su caso, al órgano de control externo autonómico correspondiente, todas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados, en su caso, a la opinión del órgano competente de la Administración que ostente la tutela al que se haya solicitado informe así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos, debiendo acompañarse a la citada documentación, en su caso, los informes justificativos presentados por la Corporación Local.

### 3.5 Exención de la fiscalización previa

Aunque la función interventora es un instrumento de control de legalidad caracterizado por su carácter interno, preventivo y omnicomprensivo, extendiendo su ejercicio a todos los actos de contenido económico. Este carácter omnicomprensivo tiene sus excepciones así el artículo 219.1 del TRLHL exime de la fiscalización previa determinados gastos.

Están exentos de fiscalización previa, por tanto, de la fiscalización de las fases de autorización y de disposición del gasto los siguientes gastos:

- a) Los gastos de material no inventariable.
- b) Los contratos menores.
- c) Los gastos de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez fiscalizado el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones.
- d) Los gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

En el ámbito estatal existen más supuestos de exención de fiscalización previa como las subvenciones de asignación nominativa además de que el límite de los gastos menores es 5.000,00 euros.

En cualquier caso, hay que reiterar que el alcance de esta exención se refiere única y exclusivamente a la fiscalización previa y por tanto, no alcanza a la intervención previa del reconocimiento de la obligación, de la orden de pago y del pago material, con la especialidad propia del pago por Anticipo de Caja Fija y será en estas fases cuando el interventor podrá informar lo que proceda sin entrar en los extremos exentos de fiscalización previa que serán objeto de control financiero.

### 3.6 Régimen especial de función interventora limitada previa de requisitos básicos

Como indicaba anteriormente el ejercicio de la función interventora previa puede desarrollarse de forma plena mediante la comprobación de todos y cada uno de los extremos de legalidad que afecten a la aprobación de actos de gestión económica o de forma limitada mediante la comprobación de algunos de estos extremos, los llamados requisitos básicos y completando esta actuación con un control posterior, mediante control financiero.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 219.2 del TRLHL y el artículo 13 del Real Decreto 424/2017, la competencia para aprobar este régimen de función interventora le corresponde al Pleno, a propuesta del Presidente y previo informe del órgano interventor.

Cuando se establece este régimen deben comprobarse obligatoriamente los siguientes extremos:

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

Respecto a este elemento añade el reglamento que 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 y que se entenderá que el crédito es adecuado cuando financie obligaciones a contraer o nacidas y no prescritas a cargo a la tesorería de la Entidad Local que cumplan los requisitos de los artículos 172 y 176 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

En los casos en que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 174 del TRLHL.

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

El reglamento en este requisito señala que 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.

Este extremo es el que ha venido a ser objeto de un mayor desarrollo por parte del reglamento, ya que a estos efectos, con independencia de que el Pleno haya dictado o no acuerdo de señalar otros requisitos, 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, con respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, en aquellos supuestos que sean de aplicación a las Entidades Locales, que deberán comprobarse en todos los tipos de gasto que comprende.

Actualmente resultan de aplicación 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 y 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, respecto 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.

Adicionalmente, el Pleno de la Corporación, previo informe del órgano interventor, podrá aprobar otros requisitos o trámites adicionales que también tendrán la consideración de esenciales. En la determinación de estos extremos se atenderá especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad, la transparencia, la no discriminación y la igualdad de trato en las actuaciones públicas.

El reglamento contempla la convivencia en una misma entidad de ambos regímenes de función interventora plena para aquellos tipos de gastos para lo que no se haya acordado el régimen de requisitos básicos así como para los gastos de cuantía indeterminada y limitada de requisitos básicos para el resto.

#### CONTROL FINANCIERO COMPLEMENTO OBLIGATORIO EN EL CASO DE FISCALIZACIÓN E INTERVENCIÓN PREVIA LIMITADA

Las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización e intervención limitada deben ser objeto de otra plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes que dieron origen a la referida fiscalización, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos. El reglamento actualiza en este punto la terminología para situar estas actuaciones de control pleno posterior en el marco de las actuaciones de control financiero.

Los órganos de control interno que realicen las fiscalizaciones con posterioridad deberán emitir informe escrito en el que hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan de ellas. Estos informes se remitirán al Pleno con las observaciones que hubieran efectuado los órganos gestores.

#### INFORMES EN EL RÉGIMEN DE FISCALIZACIÓN E INTERVENCIÓN LIMITADA PREVIA DE REQUISITOS BÁSICOS

En cuanto a los informes del órgano de control en el ejercicio de la fiscalización e intervención limitada previa el artículo 14 del reglamento establece que en caso de que se incumplan los requisitos básicos objeto de control se emitirá informe de reparo con los mismos requisitos de forma y efectos que en el régimen de función interventora plena.

Tanto en los informes de reparo como en los informes de conformidad el órgano interventor podrá formular las observaciones complementarias que considere convenientes, sin que las mismas tengan, en ningún caso, efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes. Respecto a estas observaciones no procederá el planteamiento de discrepancia.

### 3.7 Omisión de la función interventora

La omisión de la función interventora es uno de los aspectos que hasta el RD 424/2017 no estaban desarrollados en el ámbito local. Se reguló en se ha recogido en el artículo 28.

Este precepto se está refiriendo a la figura conocida en el ámbito local como reconocimiento extrajudicial de créditos.

Por primera vez, el reconocimiento extrajudicial de créditos al que aluden tanto artículo 60.2 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril como el artículo 50.12 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales para atribuir la competencia de aprobación al Pleno va a contar con una regulación material en el ámbito local en el Reglamento de control interno.

Pasaremos a analizar cómo es abordada la regulación de este procedimiento y sus informes:

**Suspensión de la tramitación:** cuando la función interventora siendo preceptiva se hubiera omitido no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se conozca y resuelva esta omisión. En los casos de que la omisión de la fiscalización previa se refiera a las obligaciones o gastos cuya competencia sea de Pleno, el Presidente de la Entidad Local deberá someter a decisión del Pleno si continúa el procedimiento y las demás actuaciones que, en su caso, procedan.

#### INFORME DE INTERVENCIÓN EN CASO DE OMISIÓN DE LA FUNCIÓN INTERVENTORA

**Emisión de Informe de Intervención:** cuando el órgano interventor al conocer de un expediente observa la omisión de la función interventora en las fases anteriores debe manifestarlo a la autoridad que hubiera iniciado aquel y emitir simultáneamente su opinión respecto de la propuesta en un informe, a fin de que, uniendo este al resto de las actuaciones el Presidente de la Entidad Local pueda decidir si continúa el procedimiento o no y demás actuaciones que en su caso, procedan.

Este informe no tiene naturaleza de fiscalización y será incluido en los informes anuales que el órgano interventor debe elevar al Pleno y remitir al Tribunal de Cuentas respecto a las resoluciones y acuerdos adoptados contra su criterio.

El contenido de este informe debe reflejar, como mínimo, los siguientes extremos:

- Descripción detallada del gasto, con inclusión de todos los datos necesarios para su identificación, haciendo constar, al menos, el órgano gestor, el objeto del gasto, el importe, la naturaleza jurídica, la fecha de realización, el concepto presupuestario y ejercicio económico al que se imputa.
- Exposición de los incumplimientos normativos que, a juicio del interventor informante, se produjeron en el momento en que se adoptó el acto con omisión de la preceptiva fiscalización o intervención previa, enunciando expresamente los preceptos legales infringidos.
- Constatación de que las prestaciones se han llevado a cabo efectivamente y de que su precio se ajusta al precio de mercado, para lo cual se tendrán en cuenta las valoraciones y justificantes aportados por el órgano gestor, que habrá de recabar los asesoramientos o informes técnicos que resulten precisos a tal fin.

- Comprobación de que existe crédito presupuestario adecuado y suficiente para satisfacer el importe del gasto.
- Posibilidad y conveniencia de revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento, que será apreciada por el interventor en función de si se han realizado o no las prestaciones, el carácter de estas y su valoración, así como de los incumplimientos legales que se hayan producido. Para ello, se tendrá en cuenta que el resultado de la revisión del acto se materializará acudiendo a la vía de indemnización de daños y perjuicios derivada de la responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de haberse producido un enriquecimiento injusto en su favor o de incumplir la obligación a su cargo, por lo que, por razones de economía procesal, solo sería pertinente instar dicha revisión cuando sea presumible que el importe de dichas indemnizaciones fuera inferior al que se propone.

El acuerdo favorable del Presidente, del Pleno o de la Junta de Gobierno Local no eximirá de la exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, hubiera lugar. La necesidad de abonar los gastos al acreedor en virtud de la prohibición del enriquecimiento injusto no sana las responsabilidades

administrativas, penales o contables que en las que, en su caso, hubiera podido incurrir el responsable que ha acordado la realización del gasto incumpliendo el procedimiento establecido al efecto.

De la opinión manifestada por el órgano interventor en este informe respecto al alcance y gravedad de las irregularidades constatadas en el expediente podemos deducir que existen dos procedimientos diferenciados para reconocer extrajudicialmente créditos, en función de que las irregularidades puedan calificarse como nulidad de pleno derecho o no.

Cuando las irregularidades no sean constitutivas de nulidad de pleno derecho, una vez que se dispone de crédito y se ha constatado la realidad de la prestación a precios de mercado, procede someter el reconocimiento extrajudicial al Pleno de la Corporación.

Cuando las irregularidades sean constitutivas de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con los más recientes pronunciamientos jurisdiccionales y de órganos de control externo como la Cámara de Cuentas de Aragón antes del reconocimiento extrajudicial se debe primero tramitar el procedimiento de revisión de oficio de los actos nulos previsto en la normativa de procedimiento administrativo (artículos 47.1 y 106 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

Por último recordar que en el artículo 28 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno se tipifica como infracción muy grave en su letra d) *La omisión del trámite de intervención previa de los gastos, obligaciones o pagos, cuando esta resulte preceptiva o del procedimiento de resolución de discrepancias frente a los reparos suspensivos de la intervención, regulado en la normativa presupuestaria.*

#### 4. CONTROL FINANCIERO

El control financiero está regulado en los artículos 220 y 221 del TRLHL y en el Título III del Real Decreto 424/2017, en esta modalidad de control interno es donde se producen las novedades más importantes del texto reglamentario debido al inexistente desarrollo del mismo en el ámbito local.

##### 4.1 Ámbito de aplicación y formas de ejercicio

El control financiero se va a desarrollar en las entidades locales, sus organismos autónomos y a diferencia de la función interventora también en las sociedades mercantiles dependientes y su objeto es comprobar el funcionamiento en el aspecto económico financiero de los servicios así queda expresado en el TRLHL. Sin embargo, el Reglamento además de extender la función interventora sobre los consorcios adscritos extiende el control financiero a todo el sector público local, definido a estos efectos en el artículo 2.2 del Reglamento.

El reglamento en términos no coincidentes con la previsión del TRLHL expresa que el control financiero tiene dos formas de ejercicio, el control permanente y la auditoría pública, en ambas está incluido el control de eficacia.

##### 4.1.1 Control permanente

El control permanente se ejercerá sobre la entidad local y sobre los organismos públicos en los que se aplica la función interventora para comprobar de forma continua que el funcionamiento de la actividad económico financiera se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera con el fin de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental.

Comprende dos tipos de actuaciones las de control planificado, es decir, aquellas que anualmente se incluyan en el Plan Anual de Control Financiero y las actuaciones que el ordenamiento jurídico atribuye al órgano interventor.

Este segundo tipo de actuaciones son entre otras:

1. El control de subvenciones y ayudas públicas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
2. El informe de los proyectos de presupuestos y de los expedientes de modificación de estos y de la prórroga presupuestaria.
3. La emisión de informe previo a la concertación o modificación de las operaciones de crédito.
4. La emisión de informe previo a la aprobación de la liquidación del Presupuesto.
5. La emisión de informes, dictámenes y propuestas que en materia económico-financiera o presupuestaria le hayan sido solicitadas por la presidencia, por un tercio de los Concejales o Diputados o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial, así como el dictamen sobre la procedencia de la implantación de nuevos Servicios o la reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera y estabilidad presupuestaria de las respectivas propuestas.
6. Emitir los informes y certificados en materia económico-financiera y presupuestaria y su remisión a los órganos que establezca su normativa específica.

Aquí se encuentran todos los informes a emitir en materia de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera y regla de gasto previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y en la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

##### 4.1.2 Auditoría pública: concepto, modalidades y actuaciones

La auditoría pública consiste en la verificación, a posteriori y de forma sistemática, de la actividad del sector público local mediante procedimientos de revisión selectivos regulados en las normas de auditoría e instrucciones de la Intervención General del Estado.

Las modalidades son la auditoría de cuentas, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa.

La auditoría de cuentas tiene por objeto la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

El órgano interventor de la Entidad Local realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de:

- Los organismos autónomos locales.
- Las entidades públicas empresariales locales.
- Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.
- Los fondos y los consorcios a los que se refiere el artículo 2.2 de este Reglamento.
- Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

Estas auditorías de cuentas se realizarán sobre las cuentas anuales cuyo ejercicio contable se cierre a partir de 1 de enero de 2019, conforme establece la disposición transitoria única del Real Decreto de control interno.

La auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa se ejercen en las entidades sector público local no sometidas a control permanente, es decir, en aquellas entidades en las que no se ejerce la función interventora, con el fin último de mejorar la gestión del sector público local en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental.

La auditoría de cumplimiento tiene como objeto la verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación. Por tanto, es una actuación de control de legalidad.

La auditoría operativa tiene como objeto el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas.

Asimismo, el control financiero incluirá el control de eficacia que consistirá en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

#### **4.2 La planificación en el control financiero**

Una de las características del control financiero junto a su carácter posterior, sistemático y selectivo, ya que se realiza con carácter general sobre una muestra, es que no se trata de un control improvisado sino que debe ser objeto de una adecuada planificación que se plasmará en el Plan Anual de Control Financiero, regulado en el artículo 31 del Reglamento.

Este Plan recogerá las actuaciones de control permanente y de auditoría pública a realizar en el ejercicio, las derivadas de una obligación legal y las seleccionadas sobre la base de un análisis de riesgos consistente con los objetivos que se pretenden conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles.

El concepto de riesgo es uno de los elementos clave en esta labor de planificación. El riesgo, señala el Reglamento, debe ser entendido como la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión, sometida a control, susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia y eficiencia en la gestión.

La primera tarea a realizar para el diseño de las actuaciones de control es la identificación de los riesgos y la segunda será su evaluación para estimar la importancia del riesgo, utilizando tanto criterios cuantitativos como cualitativos, y también se atenderá a la conveniencia de seleccionar controles con regularidad y rotación, evitando tanto repetir controles en actividades económico-financieras calificadas sin riesgo como que se generen debilidades precisamente por la ausencia reiterada de control.

Identificados los riesgos y evaluados el órgano interventor elaborará el Plan de Control Financiero, que se remitirá al Pleno de la entidad a efectos informativos.

El Plan Anual del Control Financiero deberá asegurar, conjuntamente con el ejercicio de la función interventora, al menos, un control efectivo del ochenta% del presupuesto general consolidado que en el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, deberá haber alcanzado el cien por cien de dicho presupuesto.

#### **4.3 Actuaciones de control permanente**

El control permanente se realiza de forma continuada y sistemática sobre el análisis de de operaciones seleccionadas que permita obtener una evidencia suficiente pertinente y válida e incluye las siguientes actuaciones:

- a) Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora.
- b) Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados.
- c) Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.
- d) Las actuaciones previstas en las normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público local atribuidas al órgano interventor.
- e) Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquellas.
- f) En la Entidad Local, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente el resultado las operaciones derivadas de su actividad económico-financiera.

#### **4.4 Actuaciones de auditoría pública**

En primer lugar, resulta destacable la remisión a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General del Estado y a sus normas técnicas en cuanto al ejercicio de las auditorías en el sector público local para asegurar la calidad y homogeneidad de los trabajos de auditoría pública.

Por tanto el régimen jurídico de la auditoría pública en el sector público local se contempla por remisión expresa del reglamento por las normas estatales señaladas en el epígrafe dedicado al régimen jurídico del control interno.

Las actuaciones que se pueden desarrollar para la aplicación de los procedimientos de auditoría son:

- a) Examinar cuantos documentos y antecedentes de cualquier clase afecten directa o indirectamente a la gestión económico financiera del órgano, organismo o ente auditado.
- b) Requerir cuanta información y documentación se considere necesaria para el ejercicio de la auditoría.
- c) Solicitar la información fiscal y la información de Seguridad Social de los órganos, organismos y entidades públicas que se considere relevante a los efectos de la realización de la auditoría.
- d) Solicitar de los terceros relacionados con el servicio, órgano, organismo o entidad auditada información sobre operaciones realizadas por el mismo, sobre los saldos contables generados por estas y sobre los costes, cuando esté previsto expresamente en el contrato el acceso de la administración a los mismos o exista un acuerdo al respecto con el tercero. Las solicitudes se efectuarán a través de la entidad auditada salvo que el órgano de control considere que existen razones que aconsejan la solicitud directa de información.
- e) Verificar la seguridad y fiabilidad de los sistemas informáticos que soportan la información económico-financiera y contable.

- f) Efectuar las comprobaciones materiales de cualquier clase de activos de los entes auditados, a cuyo fin los auditores tendrán libre acceso a los mismos.
- g) Solicitar los asesoramientos y dictámenes jurídicos y técnicos que sean necesarios.
- h) Cuantas otras actuaciones se consideren necesarias para obtener evidencia en la que soportar las conclusiones.

#### 4.5 Colaboración externa, pública o privada, en el control financiero

Para la ejecución de las funciones de control financiero, en la modalidad de auditoría pública a propuesta del órgano interventor y en caso de insuficiencia de medios, mediante los oportunos Convenios o contratos, podrán colaborar con las Entidades Locales otros órganos públicos o firmas privadas de auditoría tal y como establece el artículo 34 del Reglamento. Las firmas de auditoría privadas podrán ser contratadas por la Entidad local para colaborar con el órgano interventor debiendo ajustarse a las instrucciones dictadas por este.

En el ejercicio de sus funciones de control el órgano interventor podrá acceder a los papeles de trabajo y a los documentos soporte que hayan servido de base a cualquier informe de auditoría del sector público local realizado por auditores privados, esta facultad se reconoce en la Disposición Adicional 6ª del Reglamento.

En relación a esta colaboración debemos hacer hincapié en el carácter de función pública del control financiero, función pública por ley reservada a los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional de las subescalas indicadas anteriormente y por ello recordar que existen pronunciamientos tanto judiciales como del Tribunal de Cuentas que enfatizan esta cuestión. Así a modo de ejemplo citar la Sentencia de 31 de mayo de 1999 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 3ª, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que anula un acuerdo municipal por el que se encarga a una empresa la realización de una auditoría sobre la gestión municipal declarando que: «...Así pues, si en virtud de la transcrita normativa vienen perfectamente establecidos y regulados los cauces para la fiscalización tanto interna como externa, no existe justificación alguna para atribuir la misma a órgano o persona distinta de los preceptivamente señalados, generando con ello incluso unos gastos innecesario» y el Tribunal de Cuentas en su informe «Fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las entidades locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006» concluye: «El ejercicio de la función de control sobre la gestión económico-financiera y las cuentas del sector público, en sus diferentes modalidades en las que cabe incluir la técnica de la auditoría, tanto en cuanto control interno como control externo, está expresamente encomendado en nuestro ordenamiento jurídico a Instituciones u Órganos públicos, resultando excepcional la participación de la empresa privada.

*Salvo que estas actuaciones de la empresa privada den satisfacción a lo previsto en la Ley 19/1988, 12 de julio, de Auditoría de Cuentas u otra normativa específica, los resultados que pudieran derivarse del cumplimiento de los contratos de colaboración suscritos, previa justificación fundamentada de su necesidad, estarán sometidos al control y aceptación de las Instituciones y Órganos públicos responsables del control de las cuentas y de la gestión pública, sin que los informes que pudieran haber emitido alcancen el carácter formal de informes de auditoría elaborados en cumplimiento de la citada ley y los efectos atribuidos a los mismos sin que la circunstancia de que estos informes vengan rubricados por auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sea suficiente para otorgarles dicho carácter».*

#### 4.6 Informes de control financiero

Para concluir con el desarrollo del control financiero resulta imprescindible referirnos a los informes en los que se va a poner de manifiesto el resultado de las actuaciones de control financiero.

En cuanto a la forma y contenido de los informes que recojan los resultados del control permanente y de cada una de las auditorías señalar que se realizarán en soporte escrito y en ellos se expondrá de forma clara, objetivo y ponderada los hechos comprobados, las conclusiones obtenidas y en su caso las recomendaciones y también las deficiencias que deban ser subsanadas mediante una actuación correctora inmediata lo que deberá verificarse en la siguiente actuación de control.

La estructura, contenido y tramitación se ajustará a las normas de control financiero de la Intervención General del Estado.

##### 4.6.1 Estructura básica tipo informe control financiero

La estructura básica de un informe anual de control financiero y contenido sería:

- INTRODUCCIÓN: Se identificará la intervención que emite el informe y el Plan en cuya ejecución se ha realizado el control.
- En el informe definitivo se hará mención de la tramitación del informe.
- CONSIDERACIONES GENERALES: Referencia breve a las características de la actividad que es objeto de control.
- OBJETIVOS Y ALCANCE: Se indicarán los objetivos del control y los aspectos de la gestión que son de análisis ; las limitaciones al alcance y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos.
- RESULTADOS DEL TRABAJO se indicarán los resultados del control reflejando los hechos constatados, se indicarán circunstancias, debilidades, deficiencias o incumplimientos que se hayan observado proporcionando la información necesaria para valorar adecuadamente su importancia cuantitativa o cualitativa. Se debe efectuar el seguimiento de aquellas que el órgano gestor haya decidido adoptar como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones que sobre esa misma actuación se hubieren formulado en informes anteriores.
- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos, valorando su relevancia cuantitativa o cualitativa así como los efectos que de los mismos se pueden derivar.

Se propondrán las medidas a adoptar para corregir debilidades y defectos puestos de manifiesto.

Al informe definitivo se unirán como anexos las ALEGACIONES DEL ÓRGANO CONTROLADO y las OBSERVACIONES A LAS ALEGACIONES.

##### ANEXO I: ALEGACIONES.

Las alegaciones y el escrito de remisión del órgano gestor.

Se podrán omitir las alegaciones cuando de ellas se deduzca que no existen discrepancias con el contenido del informe o se modifique ese incorporando todos los argumentos expuestos en las alegaciones. Si no se adjuntan las observaciones debe indicarse el motivo en el apartado de observaciones.

Si transcurrido el plazo para alegaciones estas no se han recibido se indicará en el apartado de Introducción.

##### ANEXO II. OBSERVACIONES.

Cuando a la vista de las alegaciones recibidas se considere necesario modificar el informe provisional o efectuar alguna matización a los hechos puestos de manifiesto o a las conclusiones o a las recomendaciones o no comparta el contenido de las alegaciones se acompañará este anexo al informe definitivo en el que de forma concisa y motivada se expondrá la opinión del órgano de control y las modificaciones introducidas en el informe.

Debe ser firmado por el correspondiente interventor.

#### 4.6.2 Tramitación del informe de control financiero

En cuanto a la tramitación del informe de control financiero destacar que se emite un primer informe de carácter provisional, que debe remitirse al titular de la gestión controlada para que en un plazo de 15 días formalice por escrito las alegaciones que estime por convenientes.

Sobre la base del informe provisional se formulará el informe definitivo teniendo en cuenta las alegaciones recibidas.

#### 4.6.3 Remisión de los informes de control financiero.

Los informes definitivos de control financiero son remitidos al órgano gestor directo de la actividad económico financiera y al Presidente de la entidad local y por conducto de este al Pleno para su conocimiento. El análisis de este informe debe constituir un punto independiente en el orden del día de la sesión plenaria en que se trate.

Si se advierte que los hechos comprobados pudieran ser susceptibles de una infracción administrativa o pueden dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales se pondrán en conocimiento de los órganos previstos en el artículo 5.2 del Reglamento, señalados al referirnos a los deberes del personal controlador.

Adicionalmente, se concreta la obligatoriedad de publicar en las sedes electrónicas corporativas, los informes de las auditorías de cuentas anuales junto a la información contable, conforme a la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y también se establece la obligación de remisión a la Intervención General del Estado para su integración en el registro de cuentas anuales del sector público.

#### 4.6.4 Informe resumen y plan de acción

Dos novedades importantes que introduce el Reglamento de Control Interno son las relativas al Informe Resumen y Plan de acción.

La primera se refiere a la elaboración con carácter anual de un informe resumen sobre los resultados más significativos del control interno, tanto del ejercicio de la función interventora como del control financiero en el momento de aprobación de la cuentas anuales, también debe referirse a la corrección de las debilidades puestas de manifiesto en informes anteriores.

Este informe tiene que remitirse al Pleno y a la Intervención General del Estado en el primer cuatrimestre del año respecto al ejercicio anterior y se ajustará en cuanto a su contenido, estructura y formato a las instrucciones que dicte la Intervención General del Estado.

La otra novedad se refiere a la obligación de formalizar un Plan de Acción que incumbe al Presidente de la entidad local con el conjunto de medidas que han de adoptarse para subsanar debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos que se hayan manifestado en el informe resumen, tanto en la Corporación como en sus entidades dependientes o adscritas.

El plazo para su elaboración es de tres meses desde la remisión al Pleno del informe resumen y en cuanto a su contenido el reglamento prevé que junto a las medidas de corrección debe fijarse el responsable de implementarlas y el calendario de las actuaciones a realizar.

El interventor debe informar dicho plan para valorar la adecuación de las medidas para solventar las deficiencias y también informará sobre la corrección de las debilidades para que el Pleno pueda efectuar un seguimiento periódico de las medidas correctoras implantadas.

### 5. RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONTROL INTERNO

Como señala la Introducción del Real Decreto 424/2017 y de gran importancia en nuestra provincia, en el desarrollo reglamentario del control interno no se ha querido desconocer la especial heterogeneidad de la entidades que integran el sector público local, principalmente en el ámbito municipal.

Por ello, al igual que sucede con el régimen contable local, se ha establecido un régimen de control simplificado para aquellos municipios que cuenten con una menor dimensión en su actividad económico financiera y que podrían encontrarse, en principio, en peores condiciones para sumir el régimen de control general, por falta de medios personales y materiales.

Los elementos más relevantes de este régimen son:

1. Las entidades que pueden aplicarlo son las incluidas en el ámbito de aplicación del modelo simplificado de contabilidad local, con independencia de que no hayan optado por su aplicación.

En dicho ámbito conforme a la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, están incluidos:

—Los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000 euros, así como aquellos cuyo presupuesto supere este importe pero no exceda de 3.000.000 de euros y cuya población no supere 5.000 habitantes.

—Las demás entidades locales siempre que su presupuesto no exceda de 3.000.000 de euros.

—Los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores.

2. La aplicación de este régimen de control es potestativo debiendo expresamente la entidad decidir su aplicación. No se establece ni procedimiento ni órgano competente para adoptar este acuerdo, en mi opinión, puede defenderse que al igual que sucede con la implantación del régimen especial de fiscalización e intervención limitada previa de requisitos básicos correspondería al Pleno a propuesta de la Presidencia y previo informe del órgano interventor. No obstante, la Intervención General del Estado ha considerado que la decisión le corresponde exclusivamente al Interventor local.

3. Las entidades locales acogidas a este régimen pueden ejercer la función interventora tanto con carácter pleno como limitado no siendo obligatoria la función de control financiero,

Esta exclusión tiene dos excepciones:

a) La aplicación de la auditoría de cuentas anuales en los casos establecidos en el artículo 29.3 A) del reglamento, y

b) La emisión de informes de control permanente no planificado, en los que la obligación de informar del interventor trae causa de una obligación legal.

## II. LA CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES LOCALES

### 1. CONCEPTO Y FINES. RÉGIMEN JURÍDICO

La contabilidad local es un sistema de información donde se registran las transacciones económicas y patrimoniales de las entidades locales al servicio de los fines establecidos legalmente y de la toma de decisiones.

Los fines a los que sirve la contabilidad de las entidades locales se encuentran relacionados en el artículo 205 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales:

- a) Establecer el balance de la entidad local, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones.
- b) Determinar los resultados desde un punto de vista económico-patrimonial.
- c) Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios.
- d) Registrar la ejecución de los presupuestos generales de la entidad, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.
- e) Registrar los movimientos y situación de la tesorería local.
- f) Proporcionar los datos necesarios para la formación de la cuenta general de la entidad, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- g) Facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Hacienda.
- h) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- i) Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.
- j) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- k) Posibilitar el inventario y el control del inmovilizado material, inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación deudora o acreedora de los interesados que se relacionen con la entidad local.

Las entidades locales están sometidas al régimen de la contabilidad pública correspondiendo al Estado el establecimiento de su plan de cuentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas.

El régimen jurídico de la contabilidad pública local está regulado en el Capítulo III del Título VI del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que lleva por rúbrica «De la contabilidad» y por las normas contables aprobadas por el Ministerio de Hacienda a propuesta de la Intervención General del Estado.

En materia contable local corresponden al Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Intervención General del Estado, las siguientes competencias:

— Aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos.

— Aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública.

— Establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse.

— Determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública.

Las normas contables, los planes de cuentas, los libros contables así como la estructura y justificación de las cuentas estados y documentos contables están recogidas en las instrucciones de contabilidad local.

Las instrucciones actualmente vigentes son:

La Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

La Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

La Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local.

Al amparo de lo establecido artículo 203.2 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, en el que se prevé la posibilidad de arbitrar un tratamiento contable simplificado para algunas entidades, el sistema contable local se articula a través de tres modelos: uno normal, el más complejo, y dos simplificados, el simplificado propiamente dicho, y el más sencillo llamado básico, y su ámbito de aplicación se delimita en función de dos variables representativas de la dimensión de la entidad: la población y el importe del Presupuesto tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

| Modelos             | Ámbito general de aplicación                                                                                                                                                                        |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Básico</b>       | Entidades locales cuyo Presupuesto no exceda de 300.000 euros, sin entidades dependientes                                                                                                           |
| <b>Simplificado</b> | Los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000 euros, así como aquellos cuyo presupuesto supere este importe pero no exceda de 3.000.000 de euros y cuya población no supere 5.000 habitantes |
|                     | Las demás entidades locales siempre que su presupuesto no exceda de 3.000.000 de euros                                                                                                              |
|                     | Los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores                                                                                             |
| <b>Normal</b>       | Los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 €, así como aquellos cuyo presupuesto no supere este importe pero exceda de 300.000 € y cuya población sea superior a 5.000 habitantes          |
|                     | Las demás entidades locales siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 €                                                                                                                        |
|                     | Los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores                                                                                             |

Debe destacarse que la aplicación del modelo básico tiene carácter potestativo pudiendo las entidades incluidas en su ámbito de aplicación aplicar tanto el modelo simplificado como el modelo normal. A su vez las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del modelo simplificado pueden aplicar la Instrucción del modelo normal.

## 2. FUNCIÓN PÚBLICA RESERVADA

Al igual que sucede con el control interno de la gestión económico financiera y presupuestaria de las entidades locales la contabilidad es una función pública reservada a los funcionarios con habilitación de carácter nacional de las subescalas de Intervención-Tesorería y de Secretaria-Intervención.

Así a la Intervención de las entidades locales le corresponde llevar y desarrollar la contabilidad financiera y el seguimiento, en términos financieros, de la ejecución de los presupuestos de acuerdo con las normas generales y las dictadas por el Pleno de la corporación. También le corresponde la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.

El desarrollo de la función contable atribuida a la Intervención municipal se concreta en el Real Decreto 128 /2018 de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional en cuyo artículo 4 apartado 2 se establece:

«La función de contabilidad comprende:

a) Llevar y desarrollar la contabilidad financiera y la de ejecución del presupuesto de la Entidad Local de acuerdo con las normas generales y las dictadas por el Pleno de la Corporación.

b) Formar la Cuenta General de la Entidad Local.

c) Formar, con arreglo a criterios usualmente aceptados, los estados integrados y consolidados de las cuentas que determine el Pleno de la Corporación.

d) Coordinar las funciones o actividades contables de la Entidad Local, emitiendo las instrucciones técnicas oportunas e inspeccionando su aplicación.

e) Organizar un adecuado sistema de archivo y conservación de toda la documentación e información contable que permita poner a disposición de los órganos de control los justificantes, documentos, cuentas o registros del sistema de información contable por ellos solicitados en los plazos requeridos.

f) Inspeccionar la contabilidad de los organismos autónomos, de las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local, así como de sus entidades públicas empresariales, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.

g) Elaborar la información a que se refiere el artículo 207 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo y remitirla al Pleno de la Corporación, por conducto de la Presidencia, en los plazos y con la periodicidad establecida.

h) Elaborar el avance de la liquidación del presupuesto corriente que debe unirse al presupuesto de la Entidad Local a que se refiere el artículo 18.b) del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos.

i) Determinar la estructura del avance de la liquidación del presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de conformidad con lo que se establezca por el Pleno de la Entidad Local.

j) La gestión del registro contable de facturas y su seguimiento para cumplir los objetivos de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales y de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, emitiendo los informes que la normativa exija.

k) La remisión de la información económico financiera al Ministerio de Hacienda y Función Pública, al Tribunal de Cuentas y a los órganos de control externo así como a otros organismos de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente».

Según el artículo 200 del TRLHL las sociedades mercantiles en cuyo capital tengan participación total o mayoritaria las entidades locales estarán igualmente sometidas al régimen de contabilidad pública y conforme al artículo 209.1.c) del mismo cuerpo legal, las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las entidades locales, forman parte de su Cuenta general. Ambos tipos de sociedades, habrán de ajustar sus cuentas anuales a las previsiones contenidas en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, que en la actualidad se encuentra regulado en Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

## 3. RENDICIÓN DE CUENTAS

El régimen de contabilidad pública al que están sometidas las Entidades Locales tiene como fin último la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, y el mecanismo previsto por el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, para cumplir esta obligación es la Cuenta General.

La Cuenta General constituye lo que en la terminología mercantil se conoce como las cuentas anuales y es la concreción del proceso de rendición de cuentas, cuya finalidad principal es poner de manifiesto la situación económico-patrimonial y de los resultados de la gestión económica del sujeto contable y, en el ámbito de las entidades públicas sujetas a presupuesto limitativo, además, el seguimiento de la ejecución del presupuesto, en un momento determinado y durante un período de tiempo concreto.

En efecto, de acuerdo con lo que establece la Regla 44 de la ICALN, la Cuenta General de la Entidad Local mostrará la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto.

De acuerdo con lo que establece la Regla 50 de la ICAL, tendrán la consideración de cuentadantes los titulares de las entidades y órganos sujetos al a obligación de rendir cuentas, y en todo caso:

—El presidente de la Entidad Local.

—Los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos y de las Entidades Públicas Empresariales.

—Los Presidentes del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local.

—Los Liquidadores de las Sociedades Mercantiles dependientes de la entidad local en proceso de liquidación.

Los cuentadantes serán responsables de la información contable, es decir, de suministrar la información de modo veraz y de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable, y en concreto, les corresponderá rendir, antes del 15 de mayo del ejercicio inmediato siguiente al que correspondan y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al órgano u órganos de control externo.

No obstante lo anterior, –añade el apartado 3 de ambas reglas– dicha responsabilidad se concretará en la división de esta entre la responsabilidad de rendir cuentas, como responsabilidad independiente de la responsabilidad en la que hayan podido incurrir quienes adoptaron las resoluciones, o realizaron los actos que se reflejan en las Cuentas Anuales en este momento procedimental.

La Cuenta General no se limita a ser el instrumento que tienen las Entidades Locales para cumplir esta obligación formal de rendir cuentas, sino que constituye el mecanismo que pone de manifiesto la gestión realizada en los aspectos económicos, financiero, patrimonial y presupuestario; esto es, es el instrumento que permite tanto a la corporación como a los administrados y ciudadanos en general, conocer las actuaciones que se han realizado durante el ejercicio presupuestario, permitiendo controlar el uso y destino que se ha dado a un volumen de fondos públicos. Es, en definitiva, el mecanismo de control por naturaleza.

En cuanto al contenido de la Cuenta General indicar que la Cuenta General de las Entidades Locales estará integrada por:

- La Cuenta General de la propia Entidad.
- La Cuenta General de sus Organismos Autónomos.
- Las Cuentas de las Sociedades Mercantiles de capital íntegramente propiedad de la misma.
- Las Cuentas Anuales de las Entidades Públicas Empresariales.

El procedimiento para aprobar la Cuenta General es el siguiente:

De conformidad con el artículo 212.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la Cuenta General será formada por la Intervención.

De acuerdo con los artículos 21.1.f) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y 212.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, corresponde al Presidente de la Entidad Local rendir las cuentas, por lo que el Alcalde someterá la Cuenta General, junto con todos sus justificantes y Anexos, a informe de la Comisión Especial de Cuentas, siempre antes del 1 de junio.

La Cuenta General con el informe de la Comisión Especial de Cuentas será expuesta al público por plazo de quince días, durante los cuales y ocho más, los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. Examinados estos por la Comisión Especial y practicadas por esta cuentas comprobaciones estime necesarias, emitirá nuevo informe.

Acompañada de los informes de la Comisión Especial y de todas las reclamaciones y reparos formulados, la Cuenta General se someterá al Pleno de la Corporación para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.

La Cuenta General debidamente aprobada se remitirá por el Presidente de la Entidad Local al órgano u órganos de control externo, esto es al Tribunal de Cuentas y, en su caso, a la Cámara de Cuentas de Aragón para su fiscalización subsiguiente antes del día 15 de octubre.

De forma paralela a lo anterior, debe tenerse en cuenta que, a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, la rendición de cuentas se ha elevado a uno de los principios de transparencia. Efectivamente, ya en dicho cuerpo legal se establece, en los artículos 6 y 27, la obligatoriedad de suministrar información –entre otros- de la cuenta General, obligación que, a su vez, es concretada en el artículo 15 de la Orden HAP2105/2012.

Cada uno de los sujetos contables a los que se refiere el apartado anterior deberá elaborar sus propias cuentas anuales de acuerdo con lo que se establece en las Reglas 44 a 51 de la Instrucción de Contabilidad Local, modelo Normal.

Los documentos que integran las cuentas anuales de la entidad local y de sus organismos autónomos están integradas por:

- El Balance.
- La cuenta del resultado económico-patrimonial.
- El estado de cambios en el patrimonio neto.
- El estado de flujos de efectivo.
- El estado de liquidación del presupuesto.
- La memoria.

El Balance, que presenta la posición del patrimonio referida al cierre del ejercicio, estructurándose a través de dos masas, activo y pasivo, desarrolladas cada una de ellas en agrupaciones que representan elementos patrimoniales homogéneos.

- El activo recoge los bienes y derechos, así como los posibles gastos a distribuir en varios ejercicios.
- El pasivo recoge las obligaciones y los fondos propios.

La cuenta del resultado económico-patrimonial presenta este resultado, es decir, el ahorro positivo o negativo, referido a un ejercicio, obtenido por comparación de dos corrientes, positiva y negativa, desarrollada cada una de ellas en función de la naturaleza económica de la operación, y recogiendo:

- La positiva, los ingresos y beneficios.
- La negativa, los gastos y pérdidas.

El estado de cambios en el patrimonio neto informa de la cuantía y composición del patrimonio neto de la entidad y de las causas o motivos de su variación. Consta de tres partes: 1) Estado total de cambios en el patrimonio neto, 2) Estado de ingresos y gastos reconocidos y 3) Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

La primera parte de este estado (estado total de cambios en el patrimonio neto) informa de todos los cambios originados en el patrimonio neto derivados de los ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores, de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y de operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, así como de otras variaciones en el patrimonio neto. La segunda parte (estado de ingresos y gastos reconocidos) recoge, además del resultado económico patrimonial de la entidad, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y los trasposos a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta. La tercera parte (estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias) detalla las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias de la entidad, distinguiendo las operaciones patrimoniales de las otras operaciones.

El estado de flujos de efectivo informa del origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. En el Modelo simplificado este estado se sustituye por información sobre la Tesorería en la Memoria.

El estado de liquidación del Presupuesto presenta, con la debida separación, la Liquidación del presupuesto de gastos, la Liquidación del presupuesto de ingresos, y el Resultado presupuestario.

La liquidación del presupuesto de gastos contiene información relativa a los créditos totales, distinguiendo entre iniciales, modificaciones y definitivos, los gastos comprometidos, las obligaciones reconocidas netas, los pagos realizados, las obligaciones reconocidas en el ejercicio y pendientes de pago al finalizar el mismo y los remanentes de crédito.

La liquidación del presupuesto de ingresos refleja los importes referentes a las previsiones totales, distinguiendo entre previsiones iniciales, modificaciones y definitivas, los derechos reconocidos, los anulados, los cancelados, los derechos reconocidos netos, la recaudación neta, los derechos reconocidos en el ejercicio pendientes de cobro al finalizar el mismo y los excesos o defectos de derechos reconocidos sobre las previsiones definitivas.

El Resultado Presupuestario del ejercicio es la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo período. El Resultado presupuestario deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada.

La Memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el resto de documentos que integran las cuentas.

Las cuentas anuales que deberán formar las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación total o mayoritaria la entidad local serán, en todo caso, las previstas en el Plan General de Contabilidad o en el de Pequeñas y Medianas empresas con las adaptaciones a los criterios específicos de las microempresas que, en su caso, procedan.

A las cuentas anuales que deberán formar las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local les será de aplicación lo previsto para las sociedades mercantiles.

A las cuentas anuales de la propia Entidad Local y de cada uno de los organismos autónomos deberá unirse la siguiente documentación:

—Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a fin de ejercicio.

—Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o del organismo autónomo, referidos a fin de ejercicio y agrupados por nombre o razón social de la entidad bancaria.

—En caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios, se aportará el oportuno Estado de Conciliación, autorizado por el Interventor u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

Como documentación complementaria, se añadirá al expediente de la Cuenta General:

—Las Cuentas Anuales de las sociedades mercantiles cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local.

—Cuentas Anuales de aquellas unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera no comprendidas en el apartado anterior ni integradas en la Cuenta General.

Para finalizar deben señalarse que las consecuencias del incumplimiento en la rendición de cuentas pueden llegar a suponer:

1. La imposibilidad de que las entidades locales puedan concurrir a procedimientos de concesión de ayudas y subvenciones públicas así se prevé en Ley 5/2015, de 25 de marzo, de Subvenciones de Aragón cuyo artículo 9 establece como obligación adicional de los beneficiarios de subvenciones cuando estos sean entidades locales acreditar estar al día en la obligación de rendir sus cuentas a la Cámara de Cuentas de Aragón de acuerdo con la normativa aplicable.

2. La imposición por parte del Tribunal de Cuentas de multas coercitivas a los responsables públicos que no rindan las cuentas correspondientes. En tal sentido, el artículo 42 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas establece: «2.Toda persona sujeta a obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciere con graves defectos o no solventara sus reparos, será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas. 3. Si el requerimiento no fuere atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes:

a) La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación.

b) La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca.

c) La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable.

4. El Tribunal de Cuentas, en su caso, pasará el tanto de culpa al Fiscal General del Estado por el delito de desobediencia».

Estas multas coercitivas que se imponen al cuentadante, en este caso, al Presidente de la entidad son de carácter personalísimo y apreciables contra su patrimonio personal.

3. La Imposición de sanciones al amparo de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

4. La retención de la participación de tributos del Estado, de conformidad con lo establecido en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

### III. PREGUNTAS HABITUALES SOBRE CONTROL INTERNO

1. *¿En qué municipios puede aplicarse el régimen simplificado de control interno?*

En aquellos cuyo presupuesto no excede de tres millones de euros (3.000.000,00 €) y su población no supere los 5.000 habitantes.

2. *¿La emisión por parte del órgano interventor del certificado de existencia de crédito equivale a una fiscalización de conformidad del expediente?*

No, La certificación de existencia de crédito se emite por el interventor en el ejercicio de la función contable, que también le atribuye el ordenamiento jurídico, es una actuación de gestión contable que no prejuzga el resultado de la fiscalización previa. La existencia y adecuación del crédito presupuestario es solo uno de los extremos que comprueba el interventor pero nunca es el único ni siquiera si se ha establecido la función interventora en régimen de limitada previa de requisitos básicos.

3. *Si el interventor está conforme con el pago material, ¿cómo mostrará su conformidad?*

En este caso, bastará la firma del interventor en la orden de transferencia a las entidades financieras, en el cheque o en la orden de salida material de fondos de efectivo a la Caja municipal.

4. *En el ejercicio de la función interventora, ¿solo son objeto de comprobación los extremos de legalidad presupuestaria?*

No, la función interventora se extiende a la comprobación del cumplimiento de cuantas disposiciones regulan la producción de actos administrativos con repercusión presupuestaria y/o patrimonial. No obstante, se hará con diferente intensidad según si se trata de un régimen de fiscalización plena o se trata del régimen especial de fiscalización limitada de requisitos básicos.

5. *En el supuesto de emitirse un informe con reparo suspensivo, en el procedimiento de resolución de discrepancias, ¿qué informe tiene preferencia, el del órgano interventor o el del servicio gestor?*

El reglamento señala expresamente que el informe del interventor no prevalece sobre el del gestor, ambos informes deben ser tenidos en cuenta en la resolución del procedimiento indicado.

6. *¿A qué órgano le corresponde aprobar el Plan de Control Financiero?*

No, el control financiero es una modalidad de control interno que está reservada a los interventores y secretarios-interventores. La colaboración de entidades externas tanto de organismos públicos, como los servicios de asistencia provincial, como de las empresas de auditoría privada solo tiene cabida a propuesta del órgano interventor previa acreditación de la suficiencia de medios siguiendo sus instrucciones y bajo su dirección.

7. *¿Puede el Alcalde encargar a una firma auditora privada un informe sobre la situación económica del Ayuntamiento?*

No, el control financiero es una modalidad de control interno que está reservada a los interventores y secretarios-interventores. La colaboración de entidades externas tanto de organismos públicos, como los servicios de asistencia provincial, como de las empresas de auditoría privada solo tiene cabida a propuesta del órgano interventor previa acreditación de la suficiencia de medios siguiendo sus instrucciones y bajo su dirección.

8. *Auditoría de cuentas. ¿Cuándo corresponde al interventor del Ayuntamiento hacer la auditoría de cuentas de una sociedad mercantil cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento?*

De conformidad con el artículo 29.3 e) del RCI el órgano interventor local tiene que auditar anualmente las cuentas anuales de las sociedades mercantiles, que no tienen obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías. Es decir, tienen que concurrir dos circunstancias, una que la sociedad no esté obligada por la normativa mercantil ( Código de Comercio y TR de la Ley de Sociedades de Capital) o de auditoría de cuentas( Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas) y dos que se encuentre incluida en el plan anual de auditoría del órgano interventor. En este caso, se aplicarán las normas de auditoría del sector público a las que expresamente remite el reglamento.

9. *Auditoría de cuentas. ¿A quién corresponde la realización de la auditoría de cuentas de las sociedades mercantiles cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento cuando están obligadas a auditarse por la normativa mercantil y de auditoría de cuentas y atendiendo a qué normas?*

Las sociedades que tienen obligación de auditarse son las previstas en el artículo 263 del TR de la Ley de Sociedades de Capital aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010 y en la Disposición Adicional Primera de la Ley de Auditoría de Cuentas y sus disposiciones de desarrollo. En este caso el régimen aplicable será el mercantil, el previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en sus normas de desarrollo incluidas las instrucciones técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en todos sus aspectos: normas de auditoría a aplicar, nombramiento del auditor, revocación e inscripción en el registro mercantil, sin ninguna distinción en atención al titular de las acciones. Esto sin perjuicio de la sujeción al control financiero de su actividad económico financiero que tiene atribuido el órgano interventor respecto a estas sociedades y que resultan aplicables en todo caso.

10. *¿A quién corresponde elaborar, de aprobar y de rendir las cuentas anuales del Ayuntamiento?*

La obligación de elaborar las cuentas corresponde al interventor como parte de la función de contabilidad que tiene reservada. La aprobación de las cuentas corresponde al Pleno y es cuentadante el Alcalde Presidente de la Entidad en el momento de la rendición aunque no lo haya sido en el ejercicio al que se refiere la Cuenta.

11. *¿Si un concejal de la oposición vota a favor de la aprobación de la Cuenta General asume algún tipo de responsabilidad o implica conformidad con la gestión política reflejada en dichas cuentas?*

No. A efectos de evitar ciertas situaciones en las que por falta de mayoría del equipo de gobierno el Pleno no aprobaba las cuentas anuales las instrucciones de contabilidad señalan claramente que la aprobación de la Cuenta General es un acto esencial para la fiscalización de esta por los órganos de control externo, que no requiere la conformidad con las actuaciones reflejadas en ella ni genera responsabilidad por razón de las mismas.