

**GUÍA N° 1:**

**APLICACIÓN  
DE LA  
ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA  
Y  
SOSTENIBILIDAD FINANCIERA  
EN LAS  
ENTIDADES LOCALES DE  
NAVARRA**

**(1ª edición, mayo de 2014)**

# ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

II. REGLAS FISCALES BÁSICAS DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y DE LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

III. APLICACIÓN DE LA REGLA DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

IV. APLICACIÓN DE LA REGLA DE GASTO

V. APLICACIÓN DE LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

VI. APLICACIÓN DEL SUPERÁVIT PRESUPUESTARIO (ART.32)

Anexo. Normativa básica de referencia

# I. INTRODUCCIÓN

## ***1.1. Objetivo de esta Guía***

Con la publicación de esta Guía se pretende que las Entidades Locales de Navarra dispongan de un documento que facilite la definición, contenido e interpretación de los conceptos y operatorias básicas que se derivan de la aplicación en el ámbito local de Navarra de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (En adelante LOEPSF).

A lo largo de este documento se definen y concretan las distintas reglas en que se plasma la citada Ley Orgánica, introduciéndose y comentándose las diversas especificidades y particularidades que inciden en su aplicación práctica a las EELL de Navarra.

Como premisa de partida, señalamos que el control sobre el déficit y sobre la deuda de las administraciones públicas en general, y de las locales en particular, constituye uno de los objetivos básicos y esenciales de todos los gobiernos en el ámbito europeo al objeto de garantizar la sostenibilidad financiera de todas las administraciones públicas europeas, fortaleciendo con ello la confianza en la estabilidad de la economía europea.

El contenido de esta Guía se actualizará periódicamente en función de la evolución de la legislación aplicable en la materia. Asimismo está previsto elaborar una guía número 2 sobre las acciones a adoptar por las entidades locales en el caso de incumplimiento de las reglas fiscales.

Esta Guía sustituye a las Notas Informativas nº 1 a 3 emitidas con anterioridad por la Dirección General de Administración Local del Gobierno de Navarra.

## ***1.2. Destinatarios***

Este documento está dirigido a los responsables de la determinación, cuantificación, control e información de las distintas variables y elementos que afectan a la aplicación de las reglas de la estabilidad presupuestaria.

Estos responsables son todas aquellas personas relacionadas con la gestión económico-financiera de las EELL de Navarra y especialmente las adscritas en las unidades de intervención y en las de dirección de dicha gestión.

Igualmente se persigue facilitar a los responsables políticos de dichas EELL de un documento que permita la comprensión práctica de los términos y magnitudes que se derivan de la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria.

### ***1.3. Ámbito subjetivo de aplicación***

Con carácter general, el Sector Público Local, de acuerdo con la vigente normativa foral, está configurado básicamente por:

- Administración de la Entidad Local
- Organismos autónomos
- Entidades Públicas Empresariales
- Empresas Públicas
- Fundaciones públicas

Esta configuración, además, define el modelo contable a aplicar en el registro de sus actividades: normativa contable-presupuestaria pública y contabilidad privada.

Ahora bien, a efectos de la aplicación general de las normas de estabilidad presupuestaria, es preciso tener en consideración que tanto la delimitación del sector Administración Pública como la medición de las principales magnitudes se efectúan en términos de contabilidad nacional-SEC´95 (aunque ya está publicado el SEC´2010, se está a la espera de su adaptación a las EELL).

#### **A) Delimitación del sector público local**

El concepto de administración pública en contabilidad nacional no es coincidente con el concepto de administración pública según el ordenamiento jurídico foral vigente. Ahora bien, conviene precisar que esta diferenciación nunca se refiere a la propia administración de la entidad pública –que a todos los efectos, SIEMPRE es administración pública- sino a los distintos elementos o unidades institucionales que la integran (organismos, empresas, fundaciones...)

Así, en contabilidad nacional, se entiende por sector “**administraciones públicas**” como “*aquel que incluye todas las unidades institucionales que son otros productores no de mercado, cuya producción se destina al consumo individual o colectivo, que se financian principalmente mediante pagos obligatorios efectuados por unidades pertenecientes a otros sectores y/o efectúan operaciones de redistribución de la renta y riqueza nacional.*” Por tanto, la configuración del sector se determina atendiendo a criterios de delimitación económica y no de forma jurídica.

La cuestión por tanto es como clasificar, dentro o fuera del sector Administraciones Públicas, a aquellas unidades institucionales que realizan actividades comerciales y vendan productos o presten servicios. El criterio delimitador es la llamada “**regla del 50 por ciento**” que, en definitiva viene a decir, si los ingresos por ventas son superiores al 50 por ciento de los costes de producción, esa unidad no se considera Administración Pública; o dicho de otra manera:

- Si se financia a través de impuestos y tasas o transferencias, Administración Pública.

- Si se financia a través de ventas, se aplica la regla del 50 por ciento, y en función de su resultado, se considerará, a efectos de contabilidad nacional, administración pública o no.

### **Aplicación de la regla del 50 por ciento**

Si las ventas (ingresos de mercado o comerciales) superan el 50 por ciento de los costes de producción, la unidad institucional NO se considera Administración Pública. A estos efectos, esta regla debe analizarse sobre varios ejercicios y se entiende por:

#### **a) Coste de producción, el importe integrado por:**

- + Remuneración de asalariados: sueldo y salarios y cargas sociales
- + Consumos intermedios: aprovisionamientos, gastos de explotación, servicios exteriores y otros gastos de gestión corriente.
- + Consumos de capital fijo: amortizaciones y deterioros
- + Otros impuestos sobre la producción

No se incluyen los gastos activados como trabajos realizados para el inmovilizado, los gastos financieros y el impuesto sobre sociedades.

#### **b) Ventas de bienes y servicios, el importe integrado por:**

- + Importe neto de la cifra de negocios
- + Ingresos accesorios que procedan de la actividad productiva
- +/- Variación de existencias de productos terminados y en curso

Se incluyen las subvenciones recibidas en condiciones similares a los agentes privados o cuando (si no hay sector privado) solo se paga por los servicios efectivos para influir en la oferta y demanda.

No se incluyen los impuestos sobre el precio, las subvenciones destinadas a cubrir el déficit de explotación, los ingresos por encomiendas, las reversiones de deterioro, los ingresos financieros, los excesos de provisiones, la imputación a resultados de las subvenciones de capital y de los trabajos realizados para el inmovilizado.

Le corresponde efectuar la clasificación institucional de las unidades públicas al Instituto Nacional de Estadística (INE) y a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), con la colaboración técnica del Banco de España. Para ello, la EELL enviará la oportuna solicitud a la siguiente dirección de correo electrónico: [EmpresasPublicas@igae.minhap.es](mailto:EmpresasPublicas@igae.minhap.es). Esta solicitud se acompañará, para cada sociedad objeto de clasificación, de sus cuentas anuales completas de los tres últimos ejercicios.

En resumen y con carácter general, podemos afirmar que la **Administración Pública de una Entidad Local – a efectos de contabilidad nacional-** está integrada por:

- La propia administración de la entidad local (ayuntamiento, mancomunidad, agrupación...)
- Organismos autónomos, entidades públicas empresariales y otros entes públicos considerados productores no de mercado (sin ingresos comerciales mayoritarios)
- Sociedades mercantiles, fundaciones y consorcios productores no de mercado (sin ingreso comerciales mayoritarios)

En definitiva, la normativa reguladora de la estabilidad presupuestaria se aplica con dos niveles dentro de ese Sector Público:

- a) Aplicación PLENA: a las administraciones públicas definidas en términos del SEC.
- b) Aplicación LIMITADA, restantes entidades que no consoliden a los efectos de deuda y déficit.

## **B) Contabilidad Nacional**

Para la medición de los objetivos de déficit y deuda pública se adopta, en términos generales y a nivel europeo, que su medición se efectúe de acuerdo con la metodología de la contabilidad nacional (SEC), al objeto de permitir la comparabilidad de la información entre los distintos sectores públicos europeos. Además se vincula dicha medición y comparabilidad con su relación con el PIB.

Ahora bien, la información de la que parten los análisis de contabilidad nacional necesariamente ha de suministrarse por la contabilidad pública, por lo que es preciso someter a ésta última a un proceso de ajuste, transformación y adaptación originados básicamente en las diferencias observadas entre ambos sistemas contables relacionadas con el:

- a) Entorno subjetivo
- b) Momento del registro de las operaciones
- c) Concepto y cuantificación del déficit presupuestario

En los apartados III al VI de esta Guía se indican y comentan los principales ajustes a aplicar en la contabilidad presupuestaria.

## **C) Premisas para la aplicación al Sector Público Local**

En definitiva, de acuerdo con la vigente normativa, para el sector público local de Navarra debemos tener en consideración las siguientes premisas:

1. A efectos de determinación del déficit presupuestario y de la regla de gasto, el sector público a considerar y los cálculos a efectuar deben hacerse teniendo en cuenta la normativa de la contabilidad nacional, procediéndose, por tanto, a definir el perímetro de consolidación según el SEC e introducir los ajustes pertinentes en la información contable-presupuestaria pública.
2. Al contrario que para el Estado y para las Comunidades Autónomas, no existe una asignación del PIB a cada ayuntamiento. Por ello, a efectos

de la determinación y control del límite del endeudamiento que fija la normativa para las EELL, la información contable a utilizar procederá directamente del sistema de la contabilidad pública-presupuestaria consolidada.

## **II. REGLAS FISCALES BÁSICAS DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y DE LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA**

En este apartado nos limitamos a definir brevemente las tres reglas fiscales básicas que se enuncian en la LOEPSF y cuyo análisis y desarrollo se efectúa en los apartados siguientes.

La LOEPSF establece las siguientes tres reglas fiscales:

- a. Regla de Estabilidad Presupuestaria o del equilibrio presupuestario.
- b. Regla del Gasto.
- c. Regla de la Sostenibilidad Financiera o límite de deuda

### **A). Principio de Estabilidad Presupuestaria**

Las entidades locales de Navarra, en términos de contabilidad nacional, deberán mantener una posición de equilibrio o superávit presupuestario.

Esta posición de equilibrio o superávit debe calcularse a partir del saldo presupuestario no financiero (capítulos 1 al 7 de ingresos menos 1 al 7 de gasto), y mediante los oportunos ajustes de contabilidad nacional, obtener la **capacidad o necesidad de financiación** del perímetro de consolidación del sector público de la EELL. Según la normativa aplicable a los ejercicios de 2014 y siguientes, las EELL deben obtener como mínimo una necesidad de financiación nula.

Debe tenerse en cuenta que esta posición de equilibrio se aplica:

- Para las administraciones públicas, en todas y cada una de las fases de ejecución de sus presupuestos.
- Para el resto de entidades integrantes de su perímetro de consolidación según la contabilidad nacional –ó entidades clasificadas como no de mercado-, el anterior equilibrio debe entenderse como de equilibrio financiero o resultado económico-patrimonial equilibrado según sus cuentas anuales tanto previsionales como al final del ejercicio.

### **B). Regla del Gasto**

La regla de gasto a que hace referencia la LOEPSF establece que la variación del gasto computable de las Corporaciones Locales no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del PIB a medio plazo de la economía española.

A estos efectos, dentro del concepto de Corporación Local, se incluye el conjunto de instituciones de la misma que se han clasificado como Administración Pública, según el SEC.

El gasto computable de cada año se deberá obtener tomando como base la información disponible en cada momento de su cálculo: presupuestos, ejecución y liquidación.

Se entiende como gasto computable los empleos no financieros definidos en términos del SEC, excluidos:

- Los intereses de la deuda
- La parte de gasto financiado con fondos finalistas procedentes de otras administraciones públicas, tanto nacionales como europeas.
- Las transferencias concedidas y vinculadas con los sistemas de financiación de las EELL

Igualmente deben contemplarse un conjunto de ajustes para calcular el volumen de empleos no financieros en las unidades sometidas tanto al plan contable público como privado.

Por otra parte, se establece que cuando se apliquen cambios normativos que supongan incrementos permanentes (o reducciones) de la recaudación, el límite de gasto deberá aumentar (o disminuir) en la cuantía equivalente.

### **C). Regla de la Sostenibilidad Financiera o límite de deuda**

Al objeto de garantizar la capacidad para financiar compromisos de gastos presentes y futuros, y de acuerdo con la vigente legislación, las EELL no pueden endeudarse por encima de la tasa del 110 por ciento de sus ingresos corrientes.

Dado que el objetivo de endeudamiento de todo el sector público local de España se mide en términos relacionados con el PIB y no se ha trasladado para los ejercicios de 2013 y siguientes su equivalencia en porcentaje sobre los ingresos no financieros de cada EELL, ese porcentaje del 110 sobre los ingresos corrientes ha de calcularse sobre la información presupuestaria consolidada de cada entidad.



### **III. APLICACIÓN DE LA REGLA DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA.**

#### ***III.1. Instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria***

El artículo 11 de LOEPSF regula la Instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria y establece que :

- La elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos y demás actuaciones que afecten a gastos o ingresos de las administraciones públicas y demás entidades que forman parte del sector público se someterá al principio de estabilidad presupuestaria.
- Las Corporaciones locales deberán mantener una posición de equilibrio o superávit presupuestario.
- Para el cálculo del déficit estructural se aplicará la metodología utilizada por la Comisión Europea en el marco de la normativa de estabilidad presupuestaria.

La concepción de estabilidad se va a medir en términos del Reglamento de la Unión Europea que recoge el Sistema Europeo de Cuentas Económicas Nacionales y Regionales de la Comunidad y que conocemos como SEC.

Cuando se habla de equilibrio o superávit del presupuesto significa que:

- Para las unidades incluidas dentro del sector administraciones públicas, la suma de los capítulos I a VII de ingresos debe ser igual o mayor a la suma de los capítulos I a VII de gastos, obtenida de forma consolidada y con una serie de ajustes (para adaptar la contabilidad presupuestaria a la contabilidad nacional).
- La consolidación hace referencia a la administración pública correspondiente más el resto de sus unidades públicas consideradas administraciones públicas, es decir, aquellas entidades clasificadas como de no mercado.
- Para el resto de unidades públicas se considera el equilibrio financiero, es decir, su cuenta del resultado económico patrimonial equilibrada.
- Cuando se realicen modificaciones presupuestarias financiadas con Remanente de Tesorería o con endeudamiento deberá tenerse en cuenta el posible incumplimiento de esta regla, ya que al realizar estas operaciones se aumenta el gasto no financiero, pero no el ingreso no financiero, pudiendo dar lugar a déficit presupuestario, al final de ejercicio.

## **III.2. Cálculo de la capacidad o necesidad de financiación**

### **a) Cálculo.**

El cálculo de la capacidad o necesidad de financiación en términos SEC consiste en realizar una serie de ajustes al saldo presupuestario no financiero:

+ Capítulos 1 a 7 de ingresos	Consolidado de la entidad local, sus OOAA y Sociedades Públicas y Fundaciones que formen parte de su sector público local en términos SEC.
- Capítulos 1 a 7 de gastos	Consolidado de la entidad local, sus OOAA y Sociedades Públicas y Fundaciones que formen parte de su sector público local en términos SEC.

**= Saldo presupuestario no financiero**

**+/- Ajustes más relevantes o habituales** :

- + /- Diferencia entre derechos reconocidos de los capítulos 1 a 3 de ingresos y cobros de presupuestos corrientes y cerrados de dichos capítulos.
- +/- Gasto de intereses devengados no vencidos.
- Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto (Saldo de la cuenta 409 ó de importe extracontable)
- Aportaciones de capital de las Sociedades Públicas que se destinen a financiar pérdidas y/o bienes de inversión
- Ejecuciones de avales concedidos por la entidad
- + Reintegro de avales ejecutados.
- +/- Transferencias recibidas de administraciones públicas
- +/- Ingresos obtenidos del presupuesto de la Unión Europea
- Pagos a socios privados realizados en el marco de contratos de Suministros Energéticos o similares
- Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas.

**= Capacidad o necesidad de financiación**

## **b) Manual de cálculo publicado por la IGAE**

La Intervención General del Estado tiene publicado un manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las corporaciones locales (Es la 1ª edición de la IGAE), donde vienen recogidos los ajustes.

Los ajustes incluidos en el manual son los siguientes, si bien a la hora de definir la estabilidad sólo se han incluido los más habituales:

1. Registro en contabilidad nacional de impuestos, cotizaciones sociales, tasas y otros ingresos
2. Tratamiento de las entregas a cuenta de impuestos cedidos y del fondo complementario de financiación y de financiación de asistencia sanitaria
3. Tratamiento de los intereses en contabilidad nacional
4. Inversiones realizadas por el sistema de abono total del precio
5. Inversiones realizadas por cuenta de Corporaciones Locales
6. Consolidación de transferencias entre Administraciones públicas
7. Tratamiento en contabilidad nacional de los ingresos obtenidos por la venta de acciones (privatización de empresas)
8. Tratamiento en contabilidad nacional de los dividendos y participación en beneficios
9. Ingresos obtenidos del Presupuesto de la Unión Europea
10. Operaciones de permuta financiera
11. Operaciones de ejecución y reintegro de avales
12. Tratamiento en contabilidad nacional de las aportaciones de capital a empresas públicas
13. Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas
14. Gastos realizados en el ejercicio y pendientes de aplicar al Presupuesto de Gastos de la Corporación Local
15. Tratamiento de las operaciones de censos

## **c) Definición de los ajustes más relevantes o habituales**

Se definen a continuación los ajustes más habituales incluidos a efectos del cálculo.

**c.1) Capítulos 1-3 de ingresos: impuestos directos, indirectos y tasas, precios públicos y otros ingresos, así como dentro del artículo 79 las contribuciones especiales.**

El Registro en contabilidad nacional se realiza con criterio de caja.

Así procede ajustar estos capítulos con los cobros obtenidos, de manera que se producirá un ajuste negativo si los derechos reconocidos son superiores a los cobros obtenidos en el ejercicio corriente más los cobros obtenidos por estos conceptos de ejercicios cerrados.

Y se producirá un ajuste positivo si los derechos reconocidos son inferiores a los cobros obtenidos en el ejercicio corriente más los cobros obtenidos por estos conceptos de ejercicios cerrados.

Para el resto de conceptos incluidos en el artículo 79, se estará a lo dispuesto por la IGAE en su manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las corporaciones locales: *“Este tratamiento se aplica a los ingresos contabilizados en los Capítulos 1, 2 y 3 del Presupuesto de Ingresos de cada Corporación Local, y en concreto a los conceptos de impuestos, tasas, precios públicos, contribuciones especiales, recargos, multas, sanciones e intereses de demora, pudiendo hacerse extensivo a otros conceptos no mencionados expresamente cuando se observen diferencias significativas entre los derechos reconocidos y los cobros efectivos. Estos criterios se aplicarán igualmente a aquellos conceptos que, en términos de contabilidad nacional, tengan la consideración de impuestos y aparezcan registrados contablemente en otros capítulos del Presupuesto de Ingresos.”*

**c.2) Los intereses de endeudamiento en contabilidad nacional.**

El registro de los intereses de endeudamiento en contabilidad nacional se realiza con criterio de devengo.

Ajuste positivo: si el importe de las obligaciones reconocidas por intereses de endeudamiento registrado en el capítulo 3 de gastos es mayor que los intereses devengados por este concepto en el ejercicio.

Ajuste negativo: si el importe de las obligaciones reconocidas por intereses de endeudamiento registrado en el capítulo 3 de gastos es menor que los intereses devengados por este concepto en el ejercicio.

**c.3) Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto (cuenta 409 o importe extracontable).**

En contabilidad nacional hay que aplicarlo al presupuesto correspondiente.

Las cantidades abonadas en el ejercicio en la cuenta 409 o de importe extracontable, a efectos de contabilidad nacional deberían ser gastos no financieros y por tanto habrá que realizar un ajuste negativo.

Los abonos negativos en el ejercicio en la cuenta 409 o de importe extracontable habrá que detraerlos de los gastos no financieros y por tanto realizaremos un ajuste positivo.

#### **c.4) Tratamiento en contabilidad nacional de las aportaciones de capital a empresas públicas.**

Si esta operación la hemos realizado con el fin, no de obtener dividendos sino de mejorar la situación económica de la empresa porque genera pérdidas o porque queremos contribuir al pago de una inversión, en contabilidad nacional se considera una transferencia y debería aumentar el gasto no financiero y por tanto el déficit, lo que provoca un ajuste negativo.

#### **c.5) Operaciones de ejecución y reintegro de avales.**

La concesión del aval no supone ajustes en contabilidad nacional.

En cuanto a la ejecución y reintegro si su reflejo presupuestario se realiza en capítulo 9, a efectos de contabilidad nacional debe considerarse como gasto o ingreso no financiero y habrá que hacer ajustes:

- Ajuste negativo por el importe de la ejecución de avales del ejercicio.
- Ajuste positivo por el importe de los reintegros de avales del ejercicio, es decir, cuando recupero el aval ejecutado.

#### **c.6) Consolidación de transferencias entre Administraciones públicas.**

Las transferencias recibidas de otras unidades que formen parte del Subsector Administraciones Públicas se deben ajustar a los criterios contables del ente pagador en concepto, importe y período. Es decir, hay que imputarlas al mismo presupuesto que la administración que concede la transferencia.

Si la administración pagadora ha reconocido obligaciones por importe superior a los derechos reconocidos por la entidad receptora esta hará un ajuste positivo.

Si la administración pagadora ha reconocido obligaciones por importe inferior a los derechos reconocidos por la entidad receptora esta hará un ajuste negativo.

#### **c.7) Ingresos obtenidos del presupuesto de la Unión Europea.**

El momento de registro de los fondos será aquel en el que la Entidad Local realice el gasto, el cual debe coincidir con el envío de documentos por la Administración competente a la Comisión de la Unión Europea.

Con independencia del criterio presupuestario de contabilización aplicado por la Entidad Local para el registro de las transferencias comunitarias, el ajuste a realizar para el cálculo del déficit en contabilidad nacional vendrá determinado

por la diferencia entre los derechos reconocidos por los fondos europeos en la liquidación presupuestaria y el importe resultante de aplicar el porcentaje de cofinanciación que corresponda al gasto certificado y remitido a la Unidad Administradora.

Si el importe de los derechos reconocidos supera el valor que se prevé va a ser reembolsado por la Comisión, se practicará un ajuste negativo al saldo presupuestario, aumentando el déficit de la Entidad Local en cuestión.

Si el importe de los derechos reconocidos es inferior a los gastos cofinanciados certificados a las Unidades Administradoras se practicará un ajuste positivo al saldo presupuestario, reduciendo el déficit de la Entidad Local en cuestión.

### **c.8) Pagos a socios privados realizados en el marco de contratos de Suministros Energéticos o similares.**

En el caso de contratos asimilados a los de realización de infraestructuras a través de Asociaciones Público Privadas si, según la Contabilidad Nacional, los activos vinculados a dicho contrato deben clasificarse en el balance de la Corporación Local procederá hacer los siguientes ajustes:

Un ajuste negativo por el gasto correspondiente al valor de la inversión ejecutada por el concesionario.

Una vez que la Corporación Local comience a satisfacer la contraprestación al concesionario, se hará un ajuste positivo por la parte del gasto que corresponde a la amortización del préstamo imputado asociado a la inversión.

### **c.9) Asunción y cancelación de deudas de empresas públicas.**

Cuando una Corporación Local asume una deuda de una entidad ó cancela/condona una deuda que una unidad tiene hacia ella, en tanto que esta unidad no consolida en el presupuesto, debe considerarse a efectos de contabilidad nacional como un gasto no financiero por transferencia de capital. Por tanto deberá hacerse un ajuste negativo por el montante total de la deuda asumida o cancelada, salvo que se haya contabilizado como transferencia de capital.

No obstante, las asunciones o cancelaciones/condonaciones de deudas de sociedades que desaparecen como unidades institucionales, no darán lugar a ajustes ya que estas operaciones se consideran variaciones en el volumen de activos conforme al Sistema Europeo de Cuentas. Tampoco darán lugar a ajustes las asunciones o cancelaciones/condonaciones de deudas de sociedades públicas que se esperen privatizar en un plazo inferior a un año.

## **IV. LA DETERMINACIÓN DE LA REGLA DE GASTO DEL ARTÍCULO 12 DE LA LOEPSF.**

### **IV. 1. INTRODUCCIÓN**

La regla de gasto a la que hace referencia el artículo 12 establece que “la variación del gasto computable de la Administración Central, las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española”. Esta tasa de referencia queda fijada para periodos trianuales mediante acuerdo del Gobierno de España ratificado por las Cortes Generales. Los acuerdos se adoptan anualmente, por lo que las tasas se van revisando sucesivamente. El acuerdo vigente para el periodo 2014-2016 está publicado en el Boletín Oficial de las Cortes (Senado) nº 218 de 3 de julio de 2013., y establece que las tasas para dicho periodo son las siguientes:

**REGLA DE GASTO PARA EL PERIODO 2014-2016 (%)**

<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>1,5</b>	<b>1,7</b>	<b>1,9</b>

Se entiende por gasto computable el gasto no financiero definido en términos del Sistema Europeo de Cuentas, excluidos los intereses de la deuda y la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones públicas. Se excluyen asimismo las transferencias a Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación. El cálculo debe realizarse para el gasto consolidado de todas las unidades que integran la entidad local, de la misma manera que se ha señalado para el cumplimiento del principio de estabilidad.

### **IV. 2. DETERMINACIÓN DEL GASTO COMPUTABLE**

#### **a) Cálculo.**

La tasa de variación del gasto computable de un ejercicio se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\boxed{\text{Tasa de Variación (\%)} = (\text{Gasto computable año } n / \text{Gasto computable año } n-1) * 100}$$

El gasto computable del año n-1 se calculará a partir de la liquidación del Presupuesto de dicho ejercicio. En caso de no disponerse de la misma en el momento de efectuar el cálculo, se realizará una estimación de ésta.

El análisis del cumplimiento de la regla de gasto debe realizarse en todas las fases de gestión presupuestaria; aprobación de presupuestos, ejecución y li-

liquidación. El gasto computable del año n se obtendrá tomando como base la información disponible en cada fase, y la regla de gasto debe cumplirse para el gasto agregado, una vez consolidadas y eliminadas las transferencias entre todas las unidades que componen la Corporación Local.

El valor inicial del gasto computable es la suma de los gastos de los capítulos 1 a 7 del Presupuesto de gastos, teniendo en cuenta que, en el caso del capítulo 3 de Gastos Financieros, únicamente se incluirán los gastos de emisión, formalización, modificación y cancelación de préstamos, deudas y otras operaciones financieras, así como los gastos por ejecución de avales debido a que estos gastos no se consideran intereses según el Sistema Europeo de Cuentas. A este importe habrá que realizar una serie de ajustes para aproximar los gastos presupuestarios a los empleos no financieros según los criterios del Sistema Europeo de Cuentas.

#### **b) Esquema de cálculo.**

En los cuadros 1 y 2 se presenta de forma esquemática el cálculo del gasto computable, tanto en el presupuesto como en la liquidación.



## CUADRO 1: REGLA DEL GASTO PARA EL PRESUPUESTO

### REGLA DE GASTO PARA PRESUPUESTO AÑO N

#### REGLA DEL GASTO

Determinación del Gasto Computable Año N-1		
(+) Capítulos 1 a 7 ORN de AÑO N-1		Dato A
Ajustes para llevar la contabilidad pública a términos de SEC		
(-) Enajenación inversiones reales		Dato B
(+/-) Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto		Dato C
Otros ajustes		Dato D
<b>Empleos no financieros en términos de SEC</b>	<b>0,00</b>	Fórmula X (A+B+C+D)
(-) Intereses endeudamiento AÑO N-1		Dato E
(-) Gasto Financiado con fondos finalistas UE/AA.PP AÑO N-1		Dato F

<b>= GASTO COMPUTABLE Presupuesto año base (N-1)</b>	<b>0,00</b>	FORMULA Y ( X+E+F)
(X) Tasa referencia crecimiento PIB m/p (Economía española) año (N)		Dato G (1+el porcentaje aprobado para el año N (Para 2014 1,015))

<b>= GASTO COMPUTABLE INCREMENTADO Presupuesto año N</b>	<b>0,00</b>	FORMULA Z (Y*G)
(+) Aumentos permanentes recaudación año N (cambios normativos)		Dato H
(-) Disminuciones permanentes recaudación año N (cambios normativos)		Dato I
<b>= GASTO COMPUTABLE MÁXIMO para comparar con el GASTO COMPUTABLE año N</b>	<b>0,00</b>	FORMULA W (Z+H+I)

Determinación del Gasto Computable Año N		
(+) Capítulos 1 a 7 PREVISIONES INICIALES de AÑO N		Dato A'
Ajustes para llevar la contabilidad pública a términos de SEC		
(-) Enajenación inversiones reales		Dato B'
(+/-) Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto		Dato C'
Otros ajustes		Dato D'
<b>Empleos no financieros en términos de SEC</b>	<b>0,00</b>	Fórmula X' (A'+B'+C'+D')
(-) Intereses endeudamiento año N		Dato E'
(-) Gasto Financiado con fondos finalistas UE/AA.PP. Año N		Dato F'
Ajuste por grado de ejecución		Dato J
<b>= GASTO COMPUTABLE Año N (debe ser menor que el GASTO COMPUTABLE MAXIMO)</b>	<b>0,00</b>	FORMULA Y' ( X'+E'+F'+J)

## CUADRO 2: REGLA DEL GASTO PARA LA LIQUIDACIÓN

### REGLA DE GASTO PARA LIQUIDACIÓN AÑO N

#### REGLA DEL GASTO

Determinación del Gasto Computable Año N-1		
(+) Capítulos 1 a 7 ORN de AÑO N-1		Dato A
Ajustes para llevar la contabilidad pública a términos de SEC		
(-) Enajenación inversiones reales		Dato B
(+/-) Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto		Dato C
Otros ajustes		Dato D
<b>Empleos no financieros en términos de SEC</b>	<b>0,00</b>	Fórmula X (A+B+C+D)
(-) Intereses endeudamiento AÑO N-1		Dato E
(-) Gasto Financiado con fondos finalistas UE/AA.PP AÑO N-1		Dato F

<b>= GASTO COMPUTABLE Presupuesto año base (N-1)</b>	<b>0,00</b>	FORMULA Y ( X+E+F)
(X) Tasa referencia crecimiento PIB m/p (Economía española) año (N)		Dato G (1+el porcentaje aprobado para el año N (Para 2014 1,015))

<b>= GASTO COMPUTABLE INCREMENTADO Presupuesto año N</b>	<b>0,00</b>	FORMULA Z (Y*G)
(+) Aumentos permanentes recaudación año N (cambios normativos)		Dato H
(-) Disminuciones permanentes recaudación año N (cambios normativos)		Dato I
<b>= GASTO COMPUTABLE MÁXIMO para comparar con el GASTO COMPUTABLE año N</b>	<b>0,00</b>	FORMULA W (Z+H+I)

Determinación del Gasto Computable Año N		
(+) Capítulos 1 a 7 PREVISIONES INICIALES de AÑO N		Dato A'
Ajustes para llevar la contabilidad pública a términos de SEC		
(-) Enajenación inversiones reales		Dato B'
(+/-) Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto		Dato C'
Otros ajustes		Dato D'
<b>Empleos no financieros en términos de SEC</b>	<b>0,00</b>	Fórmula X' (A'+B'+C'+D')
(-) Intereses endeudamiento año N		Dato E'
(-) Gasto Financiado con fondos finalistas UE/AA.PP. Año N		Dato F'
<b>= GASTO COMPUTABLE Año N (debe ser menor que el GASTO COMPUTABLE MAXIMO)</b>	<b>0,00</b>	FORMULA Y' ( X'+E'+F')

## **c) Ajustes al gasto computable como consecuencia de gastos e ingresos.**

### **c.1) Gastos**

#### **1. Enajenación de terrenos y demás inversiones reales.**

Deberán realizarse ajustes de menor gasto por la cuantía de los derechos reconocidos por enajenación de terrenos e inversiones reales recogidos en el capítulo 6 del Presupuesto de ingresos.

#### **2. Inversiones realizadas por la Entidad Local por cuenta de otra Administración pública**

La Entidad Local tendrá que efectuar un ajuste de menor gasto no financiero por las obligaciones reconocidas derivadas de esa encomienda en el Presupuesto de gastos. Puede ser el supuesto de obras de urbanización que se entregan a una mancomunidad.

#### **3. Ejecución Avaes.**

La ejecución de un aval se considera gasto no financiero a efectos del SEC, y por tanto se incluye como gasto computable por la cuantía pagada. Será necesario hacer un ajuste si la ejecución se ha contabilizado como gasto de capítulo 9.

#### **4. Aportaciones de capital.**

Se incluirán en el gasto computable las aportaciones de capital que se consideren transferencias, tal y como se ha analizado en el apartado de Estabilidad Presupuestaria, ajustando el gasto que se haya contabilizado en el capítulo 8.

#### **5. Asunción y cancelación de deudas.**

Cuando una Corporación Local asume una deuda de una entidad ó cancela/condona una deuda que una unidad tiene hacia ella, en tanto que esta unidad no consolida en el presupuesto, se considera gasto computable. Por tanto deberá hacerse un ajuste de mayor gasto no financiero por el montante total de la deuda asumida o cancelada, salvo que se haya contabilizado como transferencia de capital.

No obstante, las asunciones o cancelaciones/condonaciones de deudas de sociedades que desaparecen como unidades institucionales, no darán lugar a ajustes ya que estas operaciones se consideran variaciones en el volumen de activos conforme al Sistema Europeo de Cuentas. Tampoco darán lugar a ajustes las asunciones o cancelaciones/condonaciones de deudas de sociedades públicas que se esperen privatizar en un plazo inferior a un año.

## 6. Gastos realizados en el ejercicio pendientes de aplicar al Presupuesto.

Las cantidades abonadas en el ejercicio en la cuenta Acreedores pendientes de aplicar al presupuesto (Saldo de la cuenta 409 ó de importe extracontable) se incluirán en el gasto computable.

## 7. Pagos a socios privados realizados en el marco de contratos de Suministros Energéticos o similares.

En el caso de contratos asimilados a los de realización de infraestructuras a través de Asociaciones Público Privadas, si los activos vinculados a dicho contrato deben clasificarse en el balance de la Entidad Local, el gasto computable incluirá el valor de la inversión ejecutada por el concesionario. Una vez que la Corporación Local comience a satisfacer la contraprestación al concesionario, se excluirá del gasto computable la parte de la misma que corresponde a la amortización del préstamo imputado asociado a la inversión.

## 8. Ajuste por grado de ejecución del gasto (solo en presupuestos)

Para el cálculo del gasto computable en los presupuestos iniciales se realizará un “ajuste por grado de ejecución del gasto” que será el resultado de aplicar el porcentaje estimado del grado de ejecución de dicho presupuesto, al importe de los créditos por operaciones no financieras (Capítulos 1 a 7) del presupuesto de gastos.

El porcentaje estimado del grado de ejecución del presupuesto tendrá como límite, superior o inferior, la media aritmética de los porcentajes del grado de ejecución de los créditos por operaciones no financieras del Presupuesto de gastos de los tres ejercicios anteriores, una vez eliminados valores atípicos (aquellos cuyo importe se aparta de los valores ordinarios).

El límite del porcentaje de ejecución a aplicar se obtiene calculando la media aritmética del porcentaje de ejecución de los tres ejercicios precedentes. Para ello se calcula un cociente en cuyo numerador está la diferencia entre la ejecución y créditos iniciales de los capítulos económicos 1 a 7 de gastos de cada año y en el denominador el importe de dichos los créditos iniciales. Se obtiene la media aritmética de los tres porcentajes y el valor calculado será el límite, superior o inferior, del ajuste a aplicar. Si el valor es positivo, el gasto computable del presupuesto podrá incrementarse en un porcentaje que no supere dicho límite. En caso contrario se disminuirá hasta dicho porcentaje.

Fórmula de cálculo:

$$\frac{1}{3} \sum_{i=1}^3 \frac{ORN_{\text{año}_{n-i}} - CI_{\text{año}_{n-i}}}{CI_{\text{año}_{n-i}}}$$

Donde:

$ORN_{\text{año}_{n-i}}$  = Obligaciones Reconocidas Netas de la liquidación del ejercicio (n-i) de los Capítulos 1 a 7.

$CI_{\text{año}_{n-i}}$  = Créditos Iniciales del presupuesto del ejercicio (n-i) de los Capítulos 1 a 7.

## **9. Tratamiento de las devoluciones por anulación de reconocimiento de derechos de importe relevante**

Cuando se produzcan anulaciones y/o devoluciones de ingresos que puedan alterar sustancialmente el importe del concepto de ingreso al que deben aplicarse, se contabilizarán a través de una operación de reconocimiento de obligaciones y pago en la partida presupuestaria de gasto que corresponda, con funcional cero. Puesto que en la contabilidad pública de régimen común se considera siempre menor ingreso, al contabilizarse como gasto, esta operación debe excluirse del gasto computable a efectos de aplicar un criterio homogéneo.

### **c.2) Ingresos**

#### **1. Criterios de aplicación de las transferencias finalistas**

Para obtener el gasto computable hay que descontar la parte del gasto que se encuentre financiada con transferencias finalistas. En este sentido se descontará la parte del gasto financiado con ingresos afectados aun cuando los fondos se perciban en ejercicio distinto del gasto, descontándose del gasto computable el gasto afectado previsto o liquidado en el ejercicio. Esto requiere identificar individualmente cada proyecto de gastos con financiación afectada.

Los ingresos percibidos por los Concejos como consecuencia de convenios de financiación con los Municipios (cesiones de impuestos, etc) que no tengan una finalidad concreta, se tratarán como financiación general, y no ajustarán gasto. Sin embargo el gasto de transferencias realizado por los municipios en cumplimiento de dichos convenios quedará excluido de su gasto computable.

Los ingresos percibidos por las mancomunidades como aportaciones de las entidades locales que las integran para la financiación de los servicios mancomunados tendrán carácter de transferencias finalistas, y en consecuencia se eliminarán del gasto computable por dicho importe. El gasto de transferencias que contabilicen las entidades locales se incluirá en el gasto computable.

#### **2. Cambios normativos que supongan aumentos o disminuciones permanentes de recaudación**

De acuerdo a lo previsto en el apartado 4 del artículo 12 de la Ley, en caso de que se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de recaudación, el gasto computable podrá incrementarse en la cuantía de ingreso equivalente. El criterio de aplicación es que el gasto computable del ejercicio en el que sean efectivos dichos cambios aumentará en la cuantía de ingreso efectivamente recaudado. En caso de que los cambios normativos supongan disminución de ingresos, se actuará de la misma manera, pero disminuyendo el gasto computable en la cantidad en que se reduzca la recaudación. Este criterio se aplicará en las tres fases de gestión del presupuesto; elaboración, ejecución y liquidación, y por el importe que corresponda en cada una de ellas.

Por cambio normativo debe entenderse toda decisión que afecte al rendimiento de los tributos, incluidas las actuaciones de inspección o comprobación tributaria que aumenten de forma permanente las bases fiscales.

### **3. Ingresos que se obtengan por encima de lo previsto**

El apartado 5 del artículo 12 establece que los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública. Esta disposición se encuentra al servicio del cumplimiento de la regla de gasto y además, a lo largo de la ejecución del presupuesto debe controlarse el cumplimiento de los principios de estabilidad y la regla de gasto, por lo que estos ingresos formarán parte de las previsiones de cierre y el cumplimiento de los principios establecidos. Por tanto la disposición debe interpretarse como la prohibición de utilizar estos mayores ingresos para ampliar el gasto, salvo en aumentar el gasto en amortización de deuda. Debe tenerse en cuenta que el artículo 32 ya establece el destino que debe darse al resultado, por lo que, si no se actúa respecto de estos mayores ingresos, su destino pasará a estar condicionado por lo previsto en este artículo 32.

La definición de ingresos por encima de lo previsto se encuentra regulada en el apartado 3 del artículo 36 del Decreto Foral 270, pero a efectos de financiar modificaciones presupuestarias. Los ingresos a los que se aplica esta disposición a efectos del cumplimiento de la regla de gasto, son los ingresos corrientes no afectados que se obtengan por encima de los totales previstos en el presupuesto.

## **V.- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SOSTENIBILIDAD FINANCIERA**

La LOEPSF establece unos objetivos de deuda pública en términos de PIB, que no se concretan de forma individual para las entidades Locales, estableciéndose que el cumplimiento del objetivo se concreta en los límites de autorización para realizar operaciones de endeudamiento. (art. 13 apt. 2 y 5). Asimismo se establece que las entidades Locales deberán publicar su periodo medio de pago a proveedores y disponer de un plan de tesorería en el que se garantice el cumplimiento de los plazos.(apt 6).

### ***V.1. Límites del endeudamiento local***

Mediante Ley Foral 12/2010, se adaptan a la Comunidad Foral de Navarra las medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, y en el artículo 8.2 se concreta el régimen aplicable al endeudamiento a largo plazo de las entidades locales de Navarra durante el periodo de vigencia de las medidas extraordinarias contra el déficit público.

En el Boletín Oficial del Estado, nº 84, de 8 de abril de 2011, se publicó la admisión a trámite por el Pleno del Tribunal Constitucional del recurso de inconsti-

tucionalidad número 1528-2011, promovido por el Presidente del Gobierno de España contra el artículo 8.2 primer párrafo de dicha Ley Foral, que excluía de las restricciones adicionales al endeudamiento a largo plazo aquellas que fuesen destinadas a financiar obras del Plan de Inversiones y supuso la suspensión de su vigencia.

En consecuencia, la norma que en la actualidad es aplicable al endeudamiento local de Navarra es Ley Foral 12/2010 que nos lleva a la aplicación del Real Decreto Ley 8/2010 por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público según la redacción dada a este precepto en la Disposición Final Trigésima primera de la Ley de Presupuestos del Estado para 2013 que tiene vigencia indefinida. Ello sin perjuicio de las determinaciones del artículo 130 de la Ley Foral de Haciendas Locales.

En consecuencia, el endeudamiento a largo plazo de las entidades locales, sea cual sea su finalidad, queda sometido al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Autorización del Departamento de Administración Local.
2. El volumen de deuda viva sea inferior al 110% de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio anterior, en términos consolidados.
3. Presenten ahorro neto positivo en la liquidación del ejercicio anterior.
4. Cumplan el objetivo de estabilidad presupuestaria en la liquidación del ejercicio anterior y en el presupuesto aprobado para el ejercicio corriente, o hayan aprobado un plan económico financiero que les permita recuperar dicho objetivo.

### **Procedimiento de Autorización**

A la solicitud de autorización de endeudamiento se acompañará la siguiente información:

- a) Acuerdo de pleno o Resolución de alcaldía de aprobación de la operación de endeudamiento, dependiendo del órgano competente en función de su importe.
- b) Que la entidad local tenga presentadas las cuentas o la liquidación del presupuesto del ejercicio anterior (en cuyo caso se enviará el listado de deuda viva a 31 de diciembre de dicho ejercicio). En el envío de la información deberá estar incluido el informe de intervención de las cuentas o liquidación presupuestaria.
- c) Que la entidad local tenga presentado el presupuesto del ejercicio en curso, en el que deberá estar incluido el informe de intervención de dicho presupuesto.
- d) En el caso de operaciones a concertar por entidades con forma jurídica mercantil, la Cuenta de pérdidas y ganancias y el Balance de situación.
- e) Informe de evaluación del cumplimiento del objetivo de estabilidad en la liquidación del ejercicio anterior a nivel consolidado.
- f) Informe de evaluación del cumplimiento del objetivo de estabilidad en el presupuesto actual, incluidas las modificaciones presupuestarias, a nivel consolidado.

- g) En el caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad por la entidad local, en presupuesto o en cuentas, el plan económico financiero aprobado por el pleno de la entidad.
- h) **Un informe de intervención** en el que se recojan las condiciones establecidas por la entidad financiera en cuanto a plazo de amortización y tipo de interés y se analice que la entidad local cumple los requisitos exigidos en la normativa vigente para su autorización, es decir, el volumen de deuda viva sea inferior al 110% de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio anterior, presenten ahorro neto positivo y cumplan el objetivo de estabilidad presupuestaria en la liquidación del ejercicio anterior, o hayan aprobado un plan económico financiero que les permita recuperar dicho objetivo y además se sigan cumpliendo el objetivo de estabilidad presupuestaria y ahorro neto positivo con la carga financiera del nuevo préstamo a concertar durante toda la vigencia del mismo. El informe se referirá tanto al conjunto de entidades que consolidan el presupuesto como a la entidad que solicita el préstamo.

Al endeudamiento de las entidades vinculadas o dependientes de la entidad local les será de aplicación un régimen especial y transitorio, según lo previsto en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 7/2013 de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación.

### **Definición de Deuda Viva**

A efectos del límite establecido para autorizar operaciones de endeudamiento, se entenderá por deuda viva el importe de todas las operaciones vigentes a 31 de diciembre del año anterior, incluido el riesgo deducido de avales, incrementado, en su caso, en los saldos de operaciones formalizadas no dispuestos y en el importe de la operación proyectada.

### **Operaciones de Refinanciación**

La Ley 22/2013 de Presupuestos Generales del Estado para 2014, en su Disposición Adicional Septuagésima cuarta, habilita a las entidades locales a que puedan concertar operaciones de refinanciación de operaciones de crédito, mediante acuerdo del órgano competente de la corporación local. En caso de que la entidad presente ahorro neto negativo o endeudamiento superior al 75% de sus ingresos corrientes liquidados, deberá aprobar, mediante acuerdo de pleno, un plan de saneamiento financiero o de reducción de deuda para corregir en el plazo máximo de cinco años el signo del ahorro o el volumen de endeudamiento. Dicho plan deberá remitirse al órgano que tenga la tutela financiera, y el interventor de la entidad deberá emitir un informe anual sobre el cumplimiento de estos planes y presentarlo al pleno de la entidad para su conocimiento, y el correspondiente al último año de aquellos planes deberá, además, remitirlo al órgano competente de la Administración Pública que tenga atribuida la tutela financiera de las entidades locales.

En el caso de que se produzca un incumplimiento de los citados planes, la entidad local no podrá concertar operaciones de endeudamiento a largo plazo



para financiar cualquier modalidad de inversión. Además, por parte del órgano competente de la Administración Pública que tenga atribuida la tutela financiera de las entidades locales se podrán proponer medidas extraordinarias que deberán adoptar las entidades locales afectadas. En el caso de que por éstas no se adopten dichas medidas se podrán aplicar las medidas coercitivas y de cumplimiento forzoso establecidas en los artículos 25 y 26 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

### **Operaciones de Tesorería**

Por su parte, las operaciones de tesorería se concertarán de acuerdo a la normativa de Navarra, que según lo previsto en el artículo 128 de la Ley Foral 2/1995 de Haciendas Locales de Navarra, no precisan autorización del Gobierno de Navarra para su concertación.

### **V.2. Periodo Medio de Pago a Proveedores**

De acuerdo con el apartado 6 del artículo 13 de la LOEPSF, las entidades locales deberán hacer público el periodo medio de pago a proveedores y disponer de un plan de tesorería que disponga las medidas necesarias para que se garantice el cumplimiento del plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad. En caso de que se haya incumplido dicho plazo, la entidad local deberá incluir en la actualización del plan de tesorería las medidas necesarias para su cumplimiento, señalando el importe de recursos que se destinarán mensualmente a la reducción del periodo hasta conseguir cumplir con el periodo medio fijado por la normativa, así como el compromiso de adoptar medidas de reducción de gasto e incremento de ingreso u otras medidas de gestión de cobros y pagos que le permitan generar la tesorería necesaria para cumplir el periodo medio fijado por la normativa.

El período medio de pago de cada entidad se obtiene de la media ponderada de operaciones pagadas y pendientes, mediante un ratio promedio de días de pago y de días pendientes. Se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

Periodo medio de pago de cada entidad	=	$\frac{\text{ratio operaciones pagadas} * \text{importes pagos realizados} + \text{ratio operaciones pendientes de pago} * \text{importes pagos pendientes}}{\text{importe total pagos realizados} + \text{importe total pagos pendientes}}$
---------------------------------------	---	--

Para los pagos realizados en el trimestre, se calculará el ratio de las operaciones pagadas de acuerdo con la siguiente fórmula:

Ratio de las operaciones pagadas	=	$\frac{\Sigma (\text{número de días de pago} * \text{importe de la operación pagada})}{\text{Importe total de pagos realizados}}$
----------------------------------	---	---

Se entenderá por número de días de pago, los días transcurridos desde los treinta posteriores a la fecha de entrada de la factura en el registro administrativo, según conste en el registro contable de facturas o sistema equivalente, o a

la fecha de aprobación de la certificación mensual de obra, según corresponda, hasta la fecha de pago material por parte de la Administración. En los supuestos en los que no haya obligación de disponer de registro administrativo, se tomará la fecha de recepción de la factura.

Para las operaciones pendientes de pago al final del trimestre se calculará la ratio de operaciones pendientes de pago de acuerdo con la siguiente fórmula:

$\text{Ratio de las operaciones pendientes de pago} = \frac{\sum (\text{número de días pendientes de pago} * \text{importe de la operación pendiente de pago})}{\text{Importe total de pagos pendientes}}$
--

Se entenderá por número de días pendientes de pago, los días transcurridos desde los treinta posteriores a la fecha de anotación de la factura en el registro administrativo, según conste en el registro contable de facturas o sistema equivalente, o desde la fecha de aprobación de la certificación mensual de obra, según corresponda, hasta el último día del periodo al que se refieran los datos publicados. En los supuestos en que no haya obligación de disponer de registro administrativo, se tomará la fecha de recepción de la factura.

Para el caso del ayuntamiento de Pamplona, la referencia al trimestre señalada anteriormente se aplicara al periodo mensual.

## **VI. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 32 DE LA LOEPSF (DESTINO DEL SUPERAVIT PRESUPUESTARIO)**

### ***VI.1. Definición y cálculo.***

La Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, en su artículo primero, punto once modifica la redacción inicial del artículo 32 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

La nueva redacción es la siguiente:

*«Artículo 32. Destino del superávit presupuestario.*

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

*2. En el caso de la Seguridad Social, el superávit se aplicará prioritariamente al Fondo de Reserva, con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema.*

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

De acuerdo a esta redacción, se identifica el superávit presupuestario con capacidad de financiación según criterios de contabilidad nacional (SEC) y el endeudamiento con el concepto de deuda pública contenido en el Protocolo sobre Procedimiento de déficit excesivo.

- El cálculo de la capacidad o necesidad de financiación en términos SEC, se realizará de acuerdo al apartado III de esta guía.
- A estos efectos, se entiende por deuda pública contenida en el Protocolo sobre Procedimiento de déficit excesivo, a la deuda viva a 31 de diciembre del año anterior, tal y como se ha definido en el apartado V de esta guía, con los siguientes ajustes:
  - 1) Descontando el saldo no dispuesto de las operaciones de crédito
  - 2) Descontando los avales concedidos no ejecutados

Si la entidad local tiene capacidad de financiación en términos de contabilidad nacional, tiene deuda financiera pendiente de amortizar y el remanente de tesorería para gastos generales es positivo, deberá destinar el menor importe entre el superávit y el citado remanente a reducir el nivel de deuda, salvo en el caso de la posible flexibilidad en su aplicación, contemplado en el siguiente apartado.

Sin embargo, si la entidad local presenta capacidad de financiación en términos de contabilidad nacional y tiene deuda financiera pendiente de amortizar pero el remanente de tesorería para gastos generales es negativo, no estaría obligada a reducir el nivel de deuda.

## **VI. 2. Flexibilización del Destino del Superávit.**

La citada Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, incluye asimismo una nueva disposición adicional sexta a la LOEPSF, con la siguiente redacción:

*«Disposición adicional sexta. Reglas especiales para el destino del superávit presupuestario.*

*1. Será de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de esta disposición adicional a las Corporaciones Locales en las que concurran estas dos circunstancias:*

- a) Cumplan o no superen los límites que fije la legislación reguladora de las Haciendas Locales en materia de autorización de operaciones de endeudamiento.*
- b) Que presenten en el ejercicio anterior simultáneamente superávit en términos de contabilidad nacional y remanente de tesorería positivo para gastos generales, una vez descontado el efecto de las medidas especiales de financiación que se instrumenten en el marco de la disposición adicional primera de esta Ley.*

*2. En el año 2014, a los efectos de la aplicación del artículo 32, relativo al destino del superávit presupuestario, se tendrá en cuenta lo siguiente:*

- a) Las Corporaciones Locales deberán destinar, en primer lugar, el superávit en contabilidad nacional o, si fuera menor, el remanente de tesorería para gastos generales a atender las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto contabilizadas a 31 de diciembre del ejercicio anterior en la cuenta de «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», o equivalentes en los términos establecidos en la normativa*

contable y presupuestaria que resulta de aplicación, y a cancelar, con posterioridad, el resto de obligaciones pendientes de pago con proveedores, contabilizadas y aplicadas a cierre del ejercicio anterior.

b) En el caso de que, atendidas las obligaciones citadas en la letra a) anterior, el importe señalado en la letra a) anterior se mantuviese con signo positivo y la Corporación Local optase a la aplicación de lo dispuesto en la letra c) siguiente, se deberá destinar, como mínimo, el porcentaje de este saldo para amortizar operaciones de endeudamiento que estén vigentes que sea necesario para que la Corporación Local no incurra en déficit en términos de contabilidad nacional en dicho ejercicio 2014.

c) Si cumplido lo previsto en las letras a) y b) anteriores la Corporación Local tuviera un saldo positivo del importe señalado en la letra a), éste se podrá destinar a financiar inversiones siempre que a lo largo de la vida útil de la inversión ésta sea financieramente sostenible. A estos efectos la ley determinará tanto los requisitos formales como los parámetros que permitan calificar una inversión como financieramente sostenible, para lo que se valorará especialmente su contribución al crecimiento económico a largo plazo.

Para aplicar lo previsto en el párrafo anterior, además será necesario que el período medio de pago a los proveedores de la Corporación Local, de acuerdo con los datos publicados, no supere el plazo máximo de pago previsto en la normativa sobre morosidad.

3. Excepcionalmente, las Corporaciones Locales que en el ejercicio 2013 cumplan con lo previsto en el apartado 1 respecto de la liquidación de su presupuesto del ejercicio 2012, y que además en el ejercicio 2014 cumplan con lo previsto en el apartado 1, podrán aplicar en el año 2014 el superávit en contabilidad nacional o, si fuera menor, el remanente de tesorería para gastos generales resultante de la liquidación de 2012, conforme a las reglas contenidas en el apartado 2 anterior, si así lo deciden por acuerdo de su órgano de gobierno.

4. El importe del gasto realizado de acuerdo con lo previsto en los apartados dos y tres de esta disposición no se considerará como gasto computable a efectos de la aplicación de la regla de gasto definida en el artículo 12.

5. En relación con ejercicios posteriores a 2014, mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado se podrá habilitar, atendiendo a la coyuntura económica, la prórroga del plazo de aplicación previsto en este artículo.»

De acuerdo con esta disposición, el destino del superávit sigue siendo con carácter primordial la reducción del endeudamiento neto, entendido a efectos del Procedimiento de déficit excesivo. No obstante, para el ejercicio 2014 se flexibiliza su destino en el caso de aquellas entidades que cumplan, en la liquidación presupuestaria del ejercicio 2013, los requisitos que se mencionan a continuación:

- Que la Deuda viva a 31 de diciembre, no supere el límite establecido en la normativa reguladora y que actualmente se encuentra en el 110% de los ingresos corrientes.
- Que exista Capacidad de financiación calculado de acuerdo a lo establecido en el apartado III de esta Guía.
- Que el Remanente de tesorería para gastos generales sea positivo. A estos efectos se incluye dentro del remanente de tesorería para gastos generales, **el remanente por recursos afectados.**

- Y además, que el período medio de pago a proveedores no supere el plazo máximo de pago previsto en la normativa sobre morosidad, de acuerdo a lo señalado en el apartado V de esta guía, relativo a la sostenibilidad.

Excepcionalmente, las Corporaciones Locales que en la liquidación de presupuestos del ejercicio 2012 y 2013 cumplan los requisitos anteriores, podrán aplicar en este ejercicio 2014 el superávit en términos de contabilidad nacional o, si fuera menor, el remanente de tesorería para gastos generales resultante de la liquidación de 2012 a los destinos contenidos en el apartado 2 de la disposición adicional sexta antes señalada, si así lo deciden por acuerdo del órgano de gobierno competente.

### **Para determinar el destino del superávit:**

Se tomará el menor importe entre el superávit según criterios de contabilidad nacional y el remanente de tesorería positivo para gastos generales, distinguiéndose dos supuestos:

#### A) Entidades con nivel de deuda superior al 110 % de los ingresos corrientes:

En este caso se aplica directamente el artículo 32, debiendo destinarse a la reducción de deuda la totalidad del importe. Si el Remanente para gastos generales es superior al citado superávit, la diferencia, entre ambas magnitudes, podrá utilizarse de acuerdo a lo establecido en la Ley Foral de Haciendas Locales y sus Decretos de desarrollo, cumpliendo la regla de gasto y la estabilidad presupuestaria.

#### B) Entidades con nivel de deuda inferior al 110 % de los ingresos corrientes:

De acuerdo con la información remitida por el Ministerio, “la entidad podrá destinar el menor entre el superávit de 2013 y el RTGG de 2013 a: imputar las obligaciones pendientes contabilizadas en la cuenta (413)<sup>(1)</sup> o equivalentes, a inversiones financieramente sostenibles (de acuerdo con la DA 16ª del TRLRHL) sin incurrir por esta inversión en inestabilidad al cierre de 2014 y a reducción de deuda (si sigue quedando saldo pendiente del importe del superávit después de invertir). Los mayores gastos no serían computables a efectos de la regla de gasto”.

La normativa establece que mediante ley se determinarán los requisitos formales y los parámetros que permitan calificar una inversión como financieramente sostenible. En el apartado siguiente se especifica que se entiende por inversión financieramente sostenible.

Asimismo, si el Remanente de Tesorería para gastos generales es mayor al superávit, la diferencia entre ambas magnitudes, podrá utilizarse de acuerdo a lo establecido en la Ley Foral de Haciendas Locales y sus Decretos de desarrollo, cumpliendo la regla de gasto y la estabilidad presupuestaria.

---

<sup>(1)</sup> De acuerdo con las Instrucciones de contabilidad, en Navarra será la cuenta 409 o en su caso, su importe extracontable

Si una entidad local no tiene deuda pendiente de amortizar, el superávit no queda afecto a este destino de reducir endeudamiento. El Remanente de tesorería, en este caso, constituye una fuente de financiación de libre disposición, siempre que se cumplan las reglas fiscales al cierre del ejercicio.

### **VI. 3. Inversión financieramente sostenible.**

El Real Decreto-Ley 2/2014, de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados en los dos primeros meses de 2014 por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica, incluye una Disposición final con el siguiente contenido:

*Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Se añade una nueva disposición adicional decimosexta al texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con la siguiente redacción:*

*«Disposición adicional decimosexta. Inversión financieramente sostenible. A los efectos de lo dispuesto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, se entenderá por inversión financieramente sostenible la que cumpla todos los requisitos siguientes:*

*1. Que la inversión se realice, en todo caso, por entidades locales que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social. Además, deberá tener reflejo presupuestario en los siguientes grupos de programas recogidos en el anexo I de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales:*

- 161. Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas.*
- 162. Recogida, eliminación y tratamiento de residuos.*
- 165. Alumbrado público.*
- 172. Protección y mejora del medio ambiente.*
- 412. Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.*
- 422. Industria.*
- 425. Energía.*
- 431. Comercio.*
- 432. Ordenación y promoción turística.*
- 441. Promoción, mantenimiento y desarrollo del transporte.*
- 442. Infraestructuras del transporte.*
- 452. Recursos hidráulicos.*
- 463. Investigación científica, técnica y aplicada.*
- 491. Sociedad de la información.*
- 492. Gestión del conocimiento.*

*La inversión podrá tener reflejo presupuestario en alguno de los grupos de programas siguientes:*

- 133. Ordenación del tráfico y del estacionamiento.*
- 155. Vías públicas.*
- 171. Parques y jardines.*
- 336. Protección del Patrimonio Histórico-Artístico.*
- 453. Carreteras.*
- 454. Caminos vecinales.*
- 933. Gestión del patrimonio: aplicadas a la rehabilitación y reparación de infraestructuras e inmuebles propiedad de la entidad local afectos al servicio público.*

*Cuando el gasto de inversión en estos grupos de programas, considerados en conjunto, sea superior a 10 millones de euros y suponga incremento de los capítulos 1 o 2 del estado de gastos vinculado a los proyectos de inversión requerirá autorización previa de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.*

*2. Quedan excluidas tanto las inversiones que tengan una vida útil inferior a cinco años como las que se refieran a la adquisición de mobiliario, enseres y vehículos, salvo que se destinen a la prestación del servicio público de transporte.*

*3. El gasto que se realice deberá ser imputable al capítulo 6 del estado de gastos del presupuesto general de la Corporación Local.*

*De forma excepcional podrán incluirse también indemnizaciones o compensaciones por rescisión de relaciones contractuales, imputables en otros capítulos del presupuesto de la Corporación Local, siempre que las mismas tengan carácter complementario y se deriven directamente de actuaciones de reorganización de medios o procesos asociados a la inversión acometida.*

*En el caso de las Diputaciones Provinciales, Consejos y Cabildos insulares podrán incluir gasto imputable también en el capítulo 6 y 7 del estado de gastos de sus presupuestos generales destinadas a financiar inversiones que cumplan lo previsto en esta disposición, y se asignen a municipios que:*

*a) Cumplan con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril,*

*b) o bien, no cumpliendo lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, la inversión no conlleve gastos de mantenimiento y así quede acreditado en su Plan económico-financiero convenientemente aprobado.*

*4. Que la inversión permita durante su ejecución, mantenimiento y liquidación, dar cumplimiento a los objetivos de estabilidad presupuestaria, y deuda pública por parte de la Corporación Local. A tal fin se valorará, el gasto de mantenimiento, los posibles ingresos o la reducción de gastos que genere la inversión durante su vida útil.*

*5. La iniciación del correspondiente expediente de gasto y el reconocimiento de la totalidad de las obligaciones económicas derivadas de la inversión ejecutada se deberá realizar por parte de la Corporación Local antes de la finalización del ejercicio de aplicación de la disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.*

*No obstante, en el supuesto de que un proyecto de inversión no pueda ejecutarse íntegramente en 2014, la parte restante del gasto comprometido en 2014 se podrá reconocer en el ejercicio 2015 financiándose con cargo al remanente de tesorería de 2014 que quedará afectado a ese fin por ese importe restante y la entidad local no podrá incurrir en déficit al final del ejercicio 2015.*

*6. El expediente de gasto que se tramite incorporará una memoria económica específica, suscrita por el presidente de la Corporación Local, o la persona de la Corporación Local en quien delegue, en la que se contendrá la proyección de los efectos presupuestarios y económicos que podrían derivarse de la inversión en el horizonte de su vida útil. El órgano interventor de la Corporación Local informará acerca de la consistencia y soporte de las proyecciones presupuestarias que contenga la memoria económica de la inversión en relación con los criterios establecidos en los apartados anteriores.*

*Anualmente, junto con la liquidación del presupuesto, se dará cuenta al pleno de la Corporación Local del grado de cumplimiento de los criterios previstos en los apartados anteriores y se hará público en su portal web.*

*7. Sin perjuicio de los efectos que puedan derivarse de la aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, si el informe del interventor de la*

*Corporación Local al que se refiere el apartado anterior fuera desfavorable, el interventor lo remitirá al órgano competente de la Administración pública que tenga atribuida la tutela financiera de la Corporación Local.*

*8. El interventor de la Corporación Local informará al Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas de las inversiones ejecutadas en aplicación de lo previsto en esta disposición”.*

En base a lo regulado en este precepto, para considerar una inversión como financieramente sostenible, se deben cumplir todos los requisitos anteriores.

Por tanto, en el expediente que se tramite al efecto, habrá que analizar que:

- La entidad local se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.
- Sea una inversión imputable al capítulo 6 del estado de gastos del presupuesto general de la entidad local, quedando excluidas tanto las inversiones que tengan una vida útil inferior a cinco años como las que se refieran a la adquisición de mobiliario, enseres y vehículos, salvo que se destinen al servicio público de transportes.
- La realización de la inversión debe permitir que durante su ejecución, mantenimiento y liquidación, se cumplan los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública por parte de la entidad local.

Por ello y a tal efecto, el expediente de gasto que se tramite incorporará una memoria económica específica, suscrita por el presidente de la entidad local, o la persona de la entidad local en quien delegue, en la que se contendrá la proyección de los efectos presupuestarios y económicos que podrían derivarse de la inversión en el horizonte de su vida útil.

Anualmente, junto con la liquidación del presupuesto, se dará cuenta al pleno de la Corporación Local del grado de cumplimiento de los criterios previstos en los apartados anteriores y, en su caso, se hará público en su portal web.

- La iniciación del correspondiente expediente de gasto y el reconocimiento de la totalidad de las obligaciones económicas derivadas de la inversión ejecutada se deberá realizar por parte de la Corporación Local antes de la finalización del ejercicio 2014. No obstante, en el supuesto de que un proyecto de inversión no pueda ejecutarse íntegramente en 2014, la parte restante del gasto comprometido en 2014 se podrá reconocer en el ejercicio 2015 financiándose con cargo al remanente de tesorería de 2014 que quedará afectado a ese fin por ese importe restante y la entidad local no podrá incurrir en déficit en términos de contabilidad nacional al final del ejercicio 2015.
- El destino de las citadas inversiones financieramente sostenibles, teniendo en cuenta la clasificación funcional, vigente en este momento para las enti-



dades locales de Navarra, se corresponde con las funciones y subfunciones que se detallan a continuación en el cuadro 3:

**Cuadro 3:**

<b>Codificación según Decreto Foral 271/1998 de 21 de septiembre</b>	<b>Concepto</b>
441	Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas
442	Recogida, tratamiento y eliminación de basuras
433	Alumbrado público
447	Protección y mejora del medio ambiente y de ríos
533	Mejora del medio natural
531	Desarrollo agropecuario
71	Agricultura, ganadería y pesca
561	Infraestructura básica sector industrial
72	Promoción, apoyo y desarrollo de la industria
73	Energía
622 y 761	Comercio y otros servicios
571	Polígonos comerciales
751	Turismo
446	Transporte Público
511	Infraestructuras básicas y transportes
541	Investigación científica, técnica y aplicada
551	Información básica y estadística
521	Comunicaciones
2222	Retirada de vehículos de la vía pública
432	Urbanismo y arquitectura
Parte del 451	Protección del patrimonio histórico-artístico
Gestión del patrimonio	Rehabilitación y reparación de infraestructuras e inmuebles propiedad de la entidad local afectos al servicio público

Además de los requisitos anteriores, el interventor de la entidad local deberá:

- Informar acerca de la consistencia y soporte de las proyecciones presupuestarias que contenga la memoria económica de la inversión en relación con los criterios establecidos anteriormente. Si su informe fuera desfavorable, este lo remitirá al órgano competente de la Administración pública que tenga atribuida la tutela financiera de la entidad local, en este caso al Departamento del Gobierno de Navarra competente en materia de Administración Local.
- Incluir en la liquidación de los correspondientes presupuestos, un informe con la relación detallada de las inversiones ejecutadas en aplicación de lo previsto por este concepto de inversión financieramente sostenible, incluyéndolo en el fichero 43 "Otros informes" de la liquidación/cuentas del ejercicio correspondiente.

## **Anexo. Normativa de referencia**

La normativa básica que regula el contenido de esta Guía procede de:

- Artículo 135 de la Constitución Española.
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre, por la que se modifica la anterior Ley Orgánica.
- Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público.
- Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 2013.
- Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 2014
- Real Decreto 1463/2007, de desarrollo de la Ley de Estabilidad de 2001 (aplicación en lo no derogado).
- Real Decreto-Ley 2/2014, de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados en la fachada atlántica y la costa cantábrica.
- Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por el que se desarrollan las obligaciones de suministro de información.
- Guía para la determinación de la Regla de Gasto. IGAE, 2ª edición.
- Manual del cálculo de Déficit en Contabilidad Nacional aplicado a las Corporaciones Locales, IGAE.
- Acuerdos del Gobierno del Estado por los que se fijan los objetivos de estabilidad, deuda pública y límite de gasto no financiero del conjunto de las entidades locales.