

# Tratamiento presupuestario en los cambios de destino de financiación afectada a proyectos locales

## RESUMEN/ABSTRACT:

El presente artículo pretende abordar, en el contexto de la hacienda local, un tratamiento presupuestario óptimo para la reasignación entre proyectos de gasto de fondos afectados, con independencia de cuál sea el grado de ejecución alcanzado por éstos.

The present article tries to approach, in the context of the local public finance, a budgetary ideal treatment for the reassignment of funds affected among expense projects, with independence of which it is the degree of execution reached by these.

## PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

PROYECTO DE GASTO, COMPROMISO DE INGRESO, DESVIACIÓN DE FINANCIACIÓN, MODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA.

EXPENSE PROJECT, INCOME COMMITMENT, DIVERSION OF FINANCE, BUDGET AMENDMENT.

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende ordenar un conjunto de reflexiones surgidas en la práctica profesional de los autores<sup>1</sup>, al intentar dar tratamiento, en lo concerniente a la contabilidad presupuestaria, a la **reasignación de fondos desde unos proyectos de gasto, a los que tales fondos se afectaron inicialmente, a otros, ejecutados, éstos y aquéllos, en diversos grados.**

Esta demanda de tratamiento específico constituye, además, una oportunidad de aproximación, desde nuevas perspectivas, a **conceptos de manejo general en la gestión presupuestaria local, tales como desviaciones de financiación, compromisos de ingreso, diferentes modalidades de modificación presupuestaria y proyectos de gasto.**

La particularidad técnica de la situación cuyo tratamiento se propone, deriva, en gran medida, de los **efectos retroactivos del cambio de destino** de la financiación afectada, ya que se trata de modelizar el reflejo presupuestario de la desafectación de recursos a obligaciones, no sólo programadas o comprometidas, sino ya reconocidas, así como su sustitución en el consumo de los recursos afectados igualmente tanto por autorizaciones, como por compromisos u obligaciones.

<sup>1</sup> En este sentido, se ha de hacer imprescindible y justa mención a la dirección que, de los trabajos que dan sustrato empírico a las propuestas que aquí se presentan, ha llevado a cabo Luis Fernando del Campo Ruiz de Almodóvar como Interventor de la Diputación Provincial de Granada.

## 2. BREVE CONTEXTO Y PLANTEAMIENTO GENERAL DEL CASO

La Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), en su art. 17.3.1 prevé la concreción, por la norma reguladora de las bases de concesión específica de cada caso, de una serie de extremos mínimos, entre los que cita las **circunstancias que, como consecuencia de la alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, podrán dar lugar a la modificación de la resolución.**

La posibilidad de tal modificación, a su vez, es desarrollada por el art. 64 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (RLGS) en los siguientes términos: derecho genérico del beneficiario a solicitarla, sujeción a la concurrencia de las circunstancias previstas a tales efectos en las bases reguladoras y protección, otorgada por el propio Reglamento, de derechos de terceros frente a posibles daños que de la modificación pudieran derivarse. Además, según el citado precepto, **la solicitud deberá presentarse antes de que concluya el plazo para la realización de la actividad.**

El presente trabajo se dirige, como se ha dicho, valiéndose de un ejemplo preparado *ad hoc*, al estudio del tratamiento presupuestario que ha de darse a aquéllas, de entre las citadas **modificaciones, que impliquen cambios de destino de financiación afectada, especialmente las de efecto retroactivo sobre ejercicios ya cerrados, e incluso si se trata de subvenciones excluidas del ámbito objetivo de la LGS** (la Disposición Adicional 8ª de la LGS, en la redacción dada por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad, establece que las subvenciones que integran el Programa de cooperación económica del Estado a las inversiones de las entidades locales, de la

misma forma que las subvenciones que integran planes o instrumentos similares que tengan por objeto llevar a cabo funciones de asistencia y cooperación municipal, se regirán por su normativa específica, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la LGS en defecto de tal normativa).

## 3. FUNDAMENTOS TÉCNICOS Y DISCUSIÓN DE LA PROPUESTA

En la resolución del problema propuesto, ha de atenderse, obviamente, a la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local (ICAL), que dedica la Sección 7ª del Capítulo II de su Título II a los gastos con financiación afectada (reglas 46 a 50)<sup>2</sup>. Damos por conocidos los conceptos allí desarrollados: **proyecto de gasto con financiación afectada (excepción al principio general de no afectación de ingresos y gastos), coeficiente de financiación y desviación de financiación, bien acumulada o bien imputable al ejercicio.**

Sí resulta de especial relevancia, para la adecuada comprensión de lo que sigue, subrayar explícitamente, ya de inicio, **dos características esenciales del concepto de desviación de financiación:**

a) La **finalidad de su cálculo**, que es la medición, particularizada por agentes, de los desfases, para un proyecto dado, en la ejecución presupuestaria de los gastos, de un lado, y los ingresos afectados, de otro; además, se pretende el reflejo global del efecto de estos desfases sobre las magnitudes presupuestarias, a través de la aplicación de las desviaciones acumuladas positivas a la calificación del remanente de tesorería, así como de las imputables al ejercicio al ajuste del resultado presupuestario.

Sin embargo, **cuando se produce un cambio en la afectación de recursos externos a proyectos en los que se han reconocido obligaciones**, han de tenerse en cuenta **dos matices:**

<sup>2</sup> Análogamente, pero con el menor desarrollo que imponen sus respectivos propósitos, la Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo básico de Contabilidad Local, dedica su Regla 15 a la materia, y la Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo simplificado, la Sección 6ª de su Capítulo II.

a.1. La posible aplicación a proyectos de gasto, por la entidad ejecutante, de aportaciones financiadas con recursos generales: si tales aportaciones han cofinanciado obligaciones ya reconocidas, el importe de esta cofinanciación residual (alcanzable fácilmente aplicando el complemento a 1 del coeficiente de financiación global sobre el montante de obligaciones reconocido) habrá de considerarse, de inicio, **análogamente a una desviación de financiación negativa a detracer de la cofinanciación total con dichos recursos generales.**

El resto de esta cofinanciación propia, aplicada a créditos, autorizaciones o compromisos de gasto, aún perdiéndose para su aplicación originaria, no podrá redestinarse a otro fin, de no mediar acuerdo expreso de modificación presupuestaria. En el caso de provenir de ejercicios anteriores, tendrán que haberse reconocido, además, derechos equivalentes (puesto que no se le afecta en concreto ninguno) antes de la última liquidación, engrosando el remanente de tesorería para gastos generales. Para el caso de un único ejercicio, sin embargo, bastará con acuerdo expreso de transferencia que complete la reasignación de los fondos externos.

a.2. El segundo matiz se refiera al significado específico de las desviaciones obtenidas en el **endeudamiento afectado:**

El art. 49.1 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 (TRLRHL) limita la posibilidad de endeudamiento local en el largo plazo a la financiación de inversiones, así como a la sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, sin más excepciones que las tasadas por los arts. 177.5 y 193.2 del propio TRLRHL.

De otra parte, la Regla 29 de la ICAL, acompaña el **reconocimiento de pasivo y la disponibilidad de fondos para el prestatario**, “generalmente coincidente con la formalización del contrato”, siendo simultáneos el reconocimiento del derecho (cargo en la cuenta 430) y el abono de la correspondiente cuenta de financiación básica del subgrupo 17.

¿Qué efecto tiene la aplicación de este criterio sobre el cálculo de desviaciones de financiación? En todo caso, y dado que la disponibilidad de los créditos a los que se afecta el préstamo está condicionada por aplicación del artículo 173.6 del TRLRHL, supone la aparición



inicial de desviaciones de financiación positivas por el montante total de la disponibilidad del préstamo afectado. El sentido de la regla contable parece estar, pues, en el control de los fondos por el prestatario a través del presupuesto y sus magnitudes, sin interferencia en el principio de unidad de caja.

No obstante, como se verá, el ejemplo propuesto más adelante, en aplicación a una mecánica de liquidación de derechos perfectamente acompañada al reconocimiento de obligaciones, no asocia desviaciones de financiación al endeudamiento. Dicha mecánica se apoya en la interpretación de la citada Regla 29 de la ICAL a la luz del Preámbulo de dicha norma, que se refiere al “criterio de caja como criterio general de reconocimiento de estos pasivos”, y en el tratamiento previsto por el punto 2º de la propia Regla 29 para las operaciones de tesorería, para las que se supone una posibilidad de disposición gradual que se omite en los préstamos a largo.

Si existe, aún tratándose de operaciones a largo plazo, un “desembolso de los capitales por parte del prestamista” de carácter gradual (supuesto asumido en el ejemplo), entendemos, por analogía, aplicable la mecánica presentada, ya que esta opción asegura también un control de naturaleza presupuestaria sobre los fondos obtenidos (recuérdese que el principio de no afectación de ingresos a gastos está legalmente excepcionado, no así el de unidad de caja), todo ello sin perjuicio de que se haya de considerar cualquier disponibilidad excedente de la cofinanciación de obligaciones en la calificación del remanente de tesorería y en el ajuste del resultado presupuestario.

- b) Al concebirse las desviaciones de financiación, pues, como resultados intermedios para la obtención de las magnitudes presupuestarias citadas, el **momento preceptivo de su cálculo es exclusivamente el de la liquidación.**

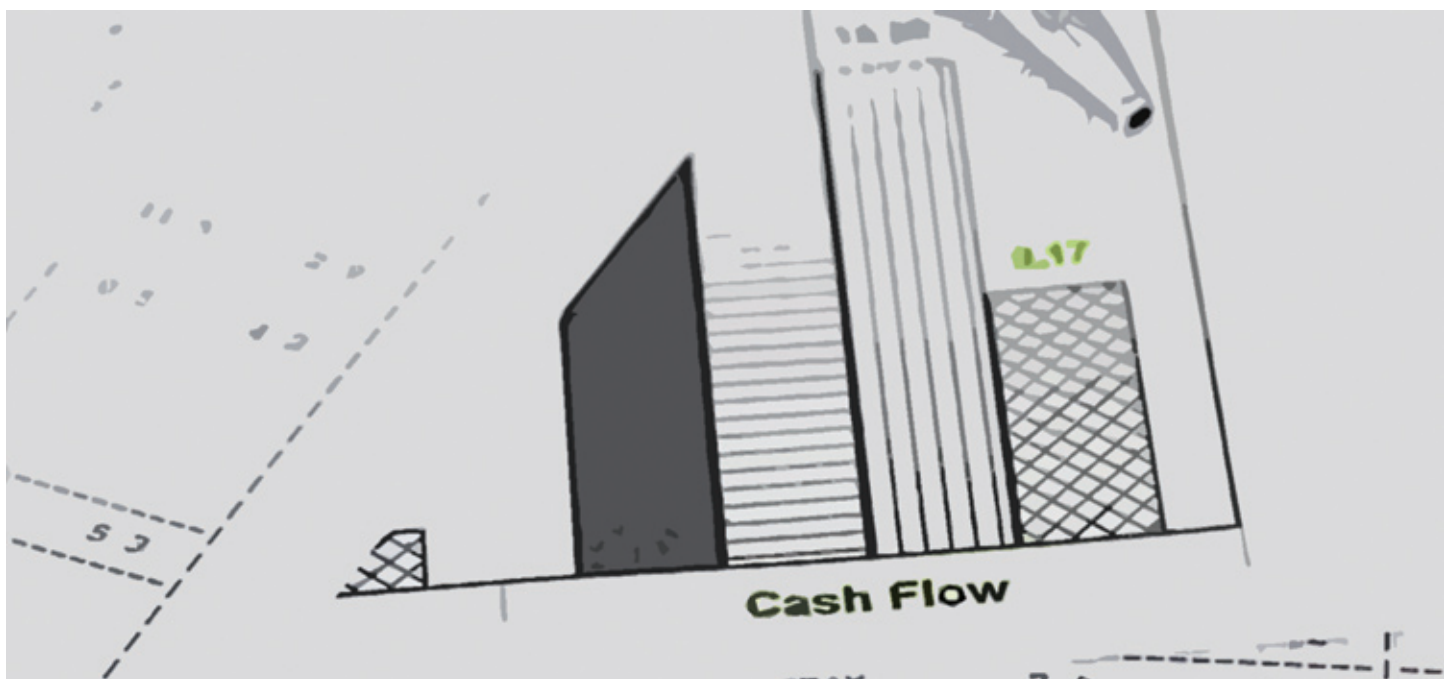
Así, los estados contables obtenidos en ejercicios anteriores, especialmente el resultado presupuestario y el remanente de tesorería, no pueden verse afectados por el tratamiento presupuestario de cambios de destino de recursos afectados, aún teniendo estos cambios un carácter retroactivo que alcance tales ejercicios.

Efectivamente, siguiendo el criterio de la Consulta 2/1992 evacuada por la Intervención General de la Administración del Estado, los estados citados se obtienen una vez para cada ejercicio, con referencia a 31 de diciembre, debiéndose introducir cualquier modificación a los mismos, como consecuencia de la realización de depuraciones, en los estados contables del ejercicio siguiente.

De este modo, conforme a lo expuesto, se ha de diseñar un procedimiento que, sin alterar la liquidación de ejercicios presupuestarios precedentes y coherentemente con éstos, permita un cálculo de las desviaciones de financiación subsiguientes, una vez efectuada la reasignación de la financiación. La solución propuesta ha de ser igualmente aplicable, no obstante, al caso en el que los correspondientes derechos y obligaciones hubieran sido reconocidos exclusivamente en el propio ejercicio en el que se produce la reasignación de fondos.

Podría plantearse dar de baja los proyectos preexistentes con posterior apertura de otros acuerdos con la nueva financiación. Una vez abiertos estos proyectos, el sistema de información contable habría de relacionarlos con obligaciones y derechos ya reconocidos (incluso pagados o cobrados), lo que se antoja técnicamente inviable máxime en un entorno preceptivamente informatizado (Regla 13 de la ICAL). Además, si la reasignación se produjese sobre proyectos parcialmente ejecutados en ejercicios ya cerrados, incluso el mecanismo de rectificación de saldos se nos vedaría para los cobros o pagos producidos.





En razón de estos argumentos proponemos una **solución**, cuyo detalle se desarrolla en el ejemplo que sigue, consistente en el barrado, por su saldo, de los documentos de gasto sin incidencia patrimonial, y la desafectación a los proyectos de los compromisos de ingreso<sup>4</sup> pendientes de realización, con posterior apertura de nuevos proyectos **exclusivamente por el importe del gasto no obligado**. Si, para un determinado proyecto incidido por la reasignación de recursos planteada en el enunciado del problema, los derechos liquidados superan las obligaciones reconocidas, las desviaciones positivas constituirán un recurso reasignable con el que financiar los nuevos proyectos abiertos; si, por el contrario, las obligaciones superan derechos, las desviaciones de financiación

negativas producidas hasta ese momento<sup>4</sup> quedarán como compromisos de ingreso no asignados.

#### 4. DESCRIPCIÓN DEL CASO PRÁCTICO

Como se anunciaba en el epígrafe precedente, la exposición del tratamiento presupuestario propuesto estará apoyada en el siguiente caso, ficticio aunque con base real, tomado como **ejemplo**:

##### 1. Situación inicial en el Presupuesto de Gastos:

a) Suponemos la existencia de dos superproyectos de duración plurianual (PLAN 1 y PLAN 2). Lo presentado en la tabla 1 y siguientes es un extracto de estos superproyectos, de ahí que la numeración no sea correlativa. Recuérdese que la Regla 43 de la ICAL omite cualquier definición de superproyecto fuera de su caracterización como agrupación de proyectos coadyuvantes a un objetivo común.

<sup>3</sup> El documento contable específico que soportaba los compromisos de ingreso (Regla 13 de la Instrucción de Contabilidad para entidades locales de más de 5.000 habitantes, aprobada por Orden de 17 de julio de 1990 –IC–) ha desaparecido en la ICAL vigente, así como el control específico a través de cuentas de orden (090 y 091 en la IC). Ahora bien, permanece vigente la definición del artículo 45.1 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril y la ICAL impone la inclusión de información relativa a compromisos de ingresos, tanto de ejercicio corriente como de ejercicios posteriores, en la Memoria integrante de la Cuenta General.

<sup>4</sup> Obsérvese que se trata de desviaciones no necesariamente calculadas al cierre del ejercicio, y por tanto, meras extensiones del concepto establecido en la ICAL, de las que nos valemos en la solución presentada.

## CONTABILIDAD

**TABLA 1: SITUACIÓN INICIAL EN EL PRESUPUESTO DE GASTOS Y PROPUESTAS NO PROGRAMADAS**

	EJECUCIÓN			COFINANCIACIÓN EN ENCOMIENDAS	IMPORTE TOTAL
	SALDOS AD (compromisos de gasto)	OR (obligaciones reconocidas)	GASTO NO COMPROMETIDO Y LIQUIDACIÓN		
<b>PLAN 1</b>					
33 PLAN 1			163.580,89		163.580,89
40 PLAN 1		722.243,63			722.243,63
55 PLAN 1	147.557,05	919.474,20			1.067.031,25
186 PLAN 1	207.427,66	195.852,34			403.279,99
190 PLAN 1		210.488,70			210.488,70
200 PLAN 1		699.976,83			699.976,83
<b>PLAN 2</b>					
06 PLAN 2	16.731,65	301.820,65			318.552,30
09 PLAN 2	214.078,21	290.953,14			505.031,36
12 PLAN 2	73.361,57	112.110,45			185.472,02
14 PLAN 2	401.472,44	133.129,21		153.364,41	687.966,06
17 PLAN 2		164.565,00			164.565,00
18 PLAN 2		229.770,00			229.770,00
23 PLAN 2		104.100,30			104.100,30
39 PLAN 2		108.522,63			108.522,63
56 PLAN 2		778.312,63			778.312,63
184 PLAN 2	207.000,00				207.000,00
193 PLAN 2		670.242,10			670.242,10
195 PLAN 2		530.431,64			530.431,66
<b>PROYECTOS QUE CAUSAN BAJA POR DESESTIMIENTO:</b>					
15 PLAN 2		31.050,00			31.050,00
16 PLAN 2					
28 PLAN 2		72.145,02	34.500,00		106.645,02
30 PLAN 2					
<b>NO PROGRAMADO:</b>					
8 PLANC 2			927.124,10		927.124,10

b) El grado de ejecución de los proyectos, en el momento de aplicarse el cambio de destino de recursos afectados a los mismos, es diverso: concluidos, parcialmente certificados, y no iniciados (obsérvese que la existencia de proyectos concluidos no implica que haya vencido el plazo de realización de la actividad, límite impuesto por el art. 64 del RLGs).

Los proyectos implicados en la reasignación de fondos pueden, pues, provenir de ejercicios ya cerrados, y tener o no obligaciones reconocidas a su cargo, bien en dichos ejercicios o en el corriente.

c) Existen encomiendas de gestión de las actuaciones en los propios agentes cofinanciadores –en concreto para el caso del proyecto 14 PLAN 2. Se opta por no presupuestar ni en gastos ni en

ingresos el importe de la cofinanciación aportada por tales agentes.<sup>5</sup>

d) Entre los proyectos enumerados existen algunos, en ambos Planes, de los que se desiste, bien una vez iniciada la ejecución (15 y 28 PLAN 2) o bien sin ni siquiera darse inicio a los mismos (16 y 30 PLAN 2). Para el caso del proyecto 28 PLAN 2 se prevé una liquidación adicional por importe de 34.500,00 u.m. Tales proyectos se reflejan en la tabla 1 exclusivamente por el importe de las obligaciones a que han dado lugar, más, en el caso citado, las liquidaciones adicionales previstas.

e) La columna “gasto no comprometido y liquidación” recoge, además de la ya citada liquidación adicional en el proyecto 28 PLAN 2, créditos disponibles no comprometidos para el proyecto 33 PLAN 1. El proyecto 8 PLANC 2, sin embargo, es una nueva propuesta que, por tanto, no libera fondos que le estuvieran inicialmente asignados; el citado proyecto 33, por el contrario, aún no estando comprometido su gasto, sí estaba programado y, por tanto, sí tenía afectada inicialmente financiación ahora reasignable.

## 2. Situación inicial en el Presupuesto de Ingresos:

**TABLA 2: SITUACIÓN INICIAL EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS: COMPROMISOS NO LIQUIDADOS**

	SALDO DE COMPROMISOS				FINANCIACIÓN LIQUIDACIONES ADICIONALES AGENTE 4	APORTACIÓN RECURSOS GENERALES
	AGENTE 1	AGENTE 2	AGENTE 3	AGENTE 4		
<b>PLAN 1</b>						
33 PLAN 1			163.580,89			
40 PLAN 1						
55 PLAN 1			147.557,04			
186 PLAN 1			207.427,66			
190 PLAN 1						
200 PLAN 1						
<b>PLAN 2</b>						
06 PLAN 2	10.344,98	194.030,21		4.366,96		
09 PLAN 2	6.655,10	307.614,59		32.458,83		
12 PLAN 2	6.023,20	112.971,00	14.892,62	4.254,41		
14 PLAN 2	15.510,64	472.559,07				
15 PLAN 2	10.802,77	183.703,95				
16 PLAN 2	13.426,36	251.824,44	80.893,54			
17 PLAN 2		115.195,50				
18 PLAN 2		160.839,00				
23 PLAN 2	-863,15	63.407,49				
28 PLAN 2	-1.508,08	103.252,19			9.004,50	9.013,85
30 PLAN 2	7.526,52	50.433,48				
39 PLAN 2		0,00				
56 PLAN 2		155.687,21				
184 PLAN 2		144.900,00	8.073,00	54.027,00		
193 PLAN 2	20.159,65	401.143,51				
195 PLAN 2		323.085,92				

<sup>5</sup> Cabrían tratamientos alternativos de esta circunstancia mediante, por ejemplo, el empleo de cobros y pagos virtuales, a este respecto puede verse Martín Alonso, F. “La práctica de la gestión de fondos europeos en la Hacienda Local”. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*. Editorial La Ley. Número 21/02. Noviembre 2002.

- a) Los proyectos de inversión están financiados por **recursos afectados que aportan cuatro agentes** (ver tabla 2).
- b) Se supone afectación de **endeudamiento**<sup>6</sup> a la financiación de los proyectos, si bien, por razones de extensión, se considera un único préstamo financiador y no una pluralidad de éstos con definición de los correspondientes agentes específicos. Así, si tomamos el Agente 3 como expresivo del endeudamiento, puede observarse que no existen desviaciones de financiación asociadas al mismo, ya que la liquidación de derechos se ha acompañado, como se ha explicado, al reconocimiento de obligaciones.
- c) Puede apreciarse en la última columna de la **tabla 2** la existencia de financiación con recursos generales del proyecto 28 PLAN 2; tal circunstancia se incorpora al ejemplo a fin de ilustrar lo expuesto en el epígrafe anterior respecto de que cuando se produce un cambio en la afectación de recursos externos a proyectos en los que se han reconocido obligaciones, ha de tenerse en cuenta, en modo análogo a las desviaciones negativas de financiación, la aplicación de la propia **aportación de la entidad ejecutante financiada con recursos generales a dichas obligaciones**.
- d) Nótese que para el Agente 1 se refleja un **compromiso negativo** en los casos de los proyectos 23 y 28 PLAN 2. Ello es consecuencia del desembolso de la aportación de dicho Agente 1 previamente al compromiso de gasto, y en cuantía superior a la cofinanciación correspondiente una vez descontadas las bajas en adjudicaciones.
- En la tabla 3 se detalla este cálculo para el proyecto 28 PLAN 2. A su vez, en el caso de la obra 23 PLAN 2, se aportan los datos adicionales necesarios (únicamente el importe programado inicialmente y el adjudicado) sobre los ya figurantes en otras tablas, para el cálculo por el lector interesado del compromiso negativo.

**TABLA 3: FINANCIACIÓN CON CARGO A RECURSOS GENERALES Y COMPROMISOS NEGATIVOS**

PROYECTO 28 PLAN 2					
PRESUPUESTO					264.960,00
IMPORTE ADJUDICADO					231.124,61
BAJA					33.835,39
FINANCIACIÓN	AGENTE 1	AGENTE 2	AGENTE 4	RECURSOS GENERALES	TOTAL
COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN	9,09%	60,91%	26,10%	3,90%	100,00%
APORTACIÓN INICIAL	24.084,86	161.387,13	69.154,56	10.333,43	264.959,98
BAJAS	3.075,64	20.609,14	8.831,04	1.319,58	33.835,39
APORTACIÓN DEFINITIVA	21.009,22	140.778,00	60.323,52	9.013,85	231.124,59
APORTACION REALIZADA	22.517,30	37.525,81	0,00	0,00	60.043,11
SALDO COMPROMISOS	-1.508,08	103.252,19	60.323,52	9.013,85	171.081,48

PROYECTO 23 PLAN 2	
IMPORTE PROGRAMADO	264.960,00
IMPORTE ADJUDICADO	231.124,61

<sup>6</sup> Suponemos, por sujeción al artículo 48 ss. del TRLRHL, que los correspondientes acuerdos y, en su caso, autorizaciones son de suficiente amplitud en la definición de la afectación del préstamo como para permitir el cambio de destino.



El compromiso negativo resta como reflejo de una menor financiación, al suponerse, por hipótesis del supuesto, que la reasignación de fondos no conlleva la recuperación de las bajas operadas sobre lo programado.

Siguiendo a la Intervención General del Estado, de lo dispuesto por el artículo 165.3 del TRLRHL, se deduce que las devoluciones de ingresos decla-

rados indebidos por tribunal o autoridad competente no se aplican al presupuesto de gastos sino al de ingresos, minorando los derechos a liquidar o ya ingresados. Pues bien, el reflejo de futuros reintegros como compromisos negativos que acabamos de ejemplificar se conforma, en el contexto de la reasignación aquí tratada, como un mecanismo de afectación de devoluciones a proyectos.

**TABLA 4: SITUACIÓN INICIAL EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS: DERECHOS LIQUIDADOS Y DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN**

	DR AGENTE 1	CF AGENTE 1	DF AGENTE 1	DR AGENTE 2	CF AGENTE 2	DF AGENTE 2	DR AGENTE 3	CF AGENTE 3	DF AGENTE 3	DR AGENTE 4	CF AGENTE 4	DF AGENTE 4
<b>PLAN 1</b>												
33 PLAN 1								1,00				
40 PLAN 1							722.243,63	1,00				
55 PLAN 1							919.474,20	1,00				
186 PLAN 1							195.852,34	1,00				
190 PLAN 1							210.488,70	1,00				
200 PLAN 1							699.976,83	1,00				
<b>PLAN 2</b>												
06 PLAN 2	31.034,96	0,13	-8.171,54		0,61	-183.838,96				78.775,19	0,26	
09 PLAN 2	58.948,47	0,13	21.153,66		0,61	-177.219,56				99.354,35	0,26	23.415,59
12 PLAN 2	18.069,61	0,13	3.506,46		0,61	-68.286,47	22.758,76	0,20		6.502,40	0,06	
14 PLAN 2	46.531,94	0,16	24.613,71		0,84	-111.210,98						
15 PLAN 2	32.408,33	0,13	28.374,94	18.912,56	0,61					756,45	0,02	
16 PLAN 2	40.279,10	0,13	40.279,10		0,61			0,26				
17 PLAN 2					0,70	-115.195,50	6.418,04	0,04		42.951,47	0,26	
18 PLAN 2					0,70	-160.839,00	50.549,40	0,22		18.381,60	0,08	
23 PLAN 2	14.385,78	0,13	863,15	0,00	0,61	-63.407,49	18.842,15	0,18		8.328,02	0,08	
28 PLAN 2	22.517,31	0,09	15.959,33	37.525,82	0,61	-6.417,72				18.829,86	0,26	
30 PLAN 2												
39 PLAN 2	14.097,09	0,13		66.101,14	0,61		8.790,44	0,08		19.533,90	0,18	
56 PLAN 2	101.152,20	0,13		318.278,90	0,61	-155.687,21	203.191,64	0,26				
184 PLAN 2					0,70			0,04			0,26	
193 PLAN 2	66.920,96	0,13	-20.161,38	7.102,72	0,61	-401.144,49				174.933,18	0,26	
195 PLAN 2	68.903,07	0,13			0,61	-323.085,91				138.442,66	0,26	

La tabla 4 presenta el cálculo de desviaciones de financiación acumuladas. Las casillas en blanco que representan derechos reconocidos (DR) toman valor cero (nótese que el proyecto 30 PLAN 2 del cual, como se vio en gastos, se prevé desistir y no ha tenido ejecución, tampoco ha liquidado derechos, y, por tanto, carece de desviaciones de financiación). El proyecto 33 PLAN 1 está enteramente financiado con endeudamiento (agente 3) y, al no haber tenido ejecución en gastos, carece, conforme al criterio que

venimos manteniendo, de derechos reconocidos que se le afecten y, consecuentemente de desviaciones.

**Si se observan los coeficientes de financiación de los proyectos 15 y 28 PLAN 2, puede comprobarse que no suman la unidad:**

a) En lo que hace al proyecto 15 PLAN 2, los coeficientes de financiación de los agentes 1 y 2 se refieren al total del proyecto primitivo, mientras que el coeficiente de financiación del agente 4 ha de referirse, por la especificidad de este agente



a la que nos referiremos en el epígrafe inmediatamente siguiente, únicamente al montante no desistido, a su vez equivalente al del proyecto complementario como se verá.

- b) En el caso de 28 PLAN 2, como puede corroborarse en la tabla 3, el tanto por uno faltante se corresponde con la proporción financiada con recursos propios generales.

**3. Condiciones del cambio de afectación:**

- a) Se modifica el destino de los fondos provenientes de los diferentes agentes, de tal modo que, de un lado, han de refinanciarse los proyectos a los que tales fondos se destinaron inicialmente y, de otro, procederse a la distribución de los mismos en otros proyectos. Dicho de otro modo, se detrae financiación a determinados proyectos de gasto y se aplica a otros proyectos, nuevos o ejecutados en diversos grados, los cuales, a su vez, liberan su financiación inicial, produciéndose un **flujo de doble sentido**. Convenimos en el supuesto que el cambio de afectación inicialmente causante de todo el proceso es el de la financiación de los agentes 1 y 2.

- b) **La financiación de cada agente no se libera en igual modo:**

b.1. La financiación de los agentes 1 y 2 se libera siempre desde el superproyecto PLAN 1 al PLAN 2, habiéndose de respetar los coeficientes de cofinanciación máximos por proyecto impuestos por el cofinanciador.

b.2. El endeudamiento (agente 3) y la financiación con cargo a recursos generales carecen de restricciones en su reasignación entre ambos planes.

b.3. La aportación del agente 4 se asocia a proyectos determinados, de tal modo que se traslada entre planes si el proyecto lo hace, perdiéndose si se desiste. En otros términos, puede contemplarse, pues, el agente 4 no como tal, sino como una pluralidad de subagentes. El agente 4 mantiene, no obstante, la financiación de lo ejecutado en proyectos desistidos.

- c) Como se ha visto, los fondos a redistribuir se encuentran tan sólo **parcialmente liquidados**.
- d) **Las condiciones impuestas por los agentes para la concesión del cambio de afectación de los recursos** impide, como se anticipaba en el epígrafe previo, que la financiación proporcional de las bajas producidas en proyectos ya adjudicados pueda recuperarse aplicándose a otros proyectos.
- e) **Los proyectos 184, 193 y 195 PLAN 2 se refunden en un solo (7 PLANC 2)**, lo que conlleva el recálculo, para cada agente:
- e.1. Del nuevo coeficiente de financiación (como media de los tres proyectos previos, ponderada por el importe de cada uno de los mismos).
- e.2. De las correspondientes agregaciones de compromisos de ingreso y derechos.
- e.3. De las nuevas desviaciones de financiación, considerando las obligaciones reconocidas totales del proyecto agregado. Tales desviaciones han de equivaler a la suma de los valores absolutos de

las producidas, tanto positivas como negativas, hasta la refundición de los proyectos<sup>7</sup>.

Obsérvese, pues, que, en este caso, no se liberan ni demandan recursos a proyectos fuera de los tres reagrupados. En la práctica, esta refundición de proyectos de gasto puede traer causa de la necesidad, impuesta por los cofinanciadores, de que el producto de la actuación sea susceptible, independiente y autónomamente, de entrega al uso público, habiéndose desestimado esa susceptibilidad a las actuaciones parciales con posterioridad al inicio de las mismas<sup>8</sup>.

## 5. RESOLUCIÓN

Se trataría, sumariamente, de cerrar los proyectos de gasto implicados aún en eje-

cución y, seguidamente, abrir dos planes complementarios<sup>9</sup>(representados por sendos superproyectos PLANC 1 y PLANC 2) por los saldos de gasto a ejecutar: uno colector de las financiaciones provenientes de los agentes que se reasignan (inicialmente las de los agentes 1 y 2), y otro, integrado por los proyectos para los que, aún habiendo perdido esta financiación y teniéndose que sustituir la misma, se prevé continuidad en la ejecución; en la financiación de este segundo plan podrán emplearse los recursos que libera el primero.

La tabla 5 muestra el código asignado a los nuevos proyectos y su correspondencia con cada proyecto inicial.

**TABLA 5: IDENTIFICACIÓN DE PLANES COMPLEMENTARIOS**

PLAN 1 COMPLEMENTARIO		PLAN 2 COMPLEMENTARIO	
01 PLANC 1	06 PLAN 2	1 PLANC 2	33 PLAN 1
02 PLANC 1	09 PLAN 2	2 PLANC 2	40 PLAN 1
03 PLANC 1	12 PLAN 2	3 PLANC 2	55 PLAN 1
04 PLANC 1	14 PLAN 2	4 PLANC 2	186 PLAN 1
05 PLANC 1	17 PLAN 2	5 PLANC 2	190 PLAN 1
06 PLANC 1	18 PLAN 2	6 PLANC 2	200 PLAN 1
07 PLANC 1	23 PLAN 2	7 PLANC 2	195 PLAN 2
08 PLANC 1	39 PLAN 2		193 PLAN 2
09 PLANC 1	56 PLAN 2		184 PLAN 2
PROYECTOS CON EJECUCIÓN QUE CAUSAN BAJA		PROYECTOS NUEVOS	
10 PLANC 1	15 PLAN 2	8 PLANC 2	
11 PLANC 1	28 PLAN 2		

En la tabla 6 se resumen, para el ejemplo propuesto, los totales de aplicaciones a financiar y orígenes liberados. Subrayaremos los siguientes aspectos:

a) Puede observarse que, incluso en el caso de proyectos que se desiste de ejecutar, las aportaciones del agente 4, aun operando la restricción, ya expuesta, de que las aportaciones de este agente

<sup>7</sup> De nuevo desviaciones no necesariamente calculadas al cierre del ejercicio, sino teniendo en cuenta todas las obligaciones y derechos liquidados hasta el momento inmediatamente previo a la refundición de los proyectos. Por tanto, acudimos como antes a la extensión del concepto establecido en la ICAL.

<sup>8</sup> Este tema, tratado aquí someramente por cuanto escapa del objeto del artículo, puede, a su vez, ponerse en relación con la figura de la recepción parcial de obra que regula el artículo 218.5 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. Mediando esta recepción parcial, actuaciones fragmentadas son aceptadas como elegibles bajo determinadas condiciones, por ejemplo, por el cofinanciador estatal a los Planes de Obras o Servicios de Competencia Municipal (Real Decreto 835/2003, de 27 de junio).

<sup>9</sup> Son complementarios por cuanto los dos superproyectos iniciales, de los que se han eliminado las obras refinanciadas, se completan con proyectos sustitutos que reaplican la refinanciación. Estos proyectos, a su vez, proceden del superproyecto opuesto, conformando el flujo de doble sentido al que nos referíamos.

## CONTABILIDAD

se afectan a proyectos concretos y no a superproyectos, como se ha dicho, no se pierden aun no concluyéndose el proyecto de que se trate.

b) Se hace necesario, como se indicaba más arriba, un **ajuste por la porción de obligaciones financiadas con recursos generales** (2.810,62 u.m. en el ejemplo).

c) Se precisa, a la vista de la tabla, una **aportación adicional** de 167.868,59 u.m., provocada por la introducción de un nuevo proyecto (8 PLANC 2) que no estaba previamente programado y no libera, por tanto, fondos al superproyecto opuesto. El nuevo proyecto supera en importe a la financiación reaplicable proveniente de los proyectos desistidos 15,16, 28 y 30 PLAN 2.

**TABLA 6: ORÍGENES Y APLICACIONES TOTALES**

APLICACIONES	
Saldo de compromisos de gasto	1.267.628,58
Encomiendas de ejecución en agentes	153.364,41
Gasto no comprometido	163.580,89
Liquidaciones adicionales previstas	34.500,00
Nuevas propuestas de gasto	927.124,10
	<b>2.546.197,99</b>
ORÍGENES	
Saldo de compromisos	3.846.257,52
Saldo de compromisos del Agente 1	88.078,00
Saldo de compromisos del Agente 2	3.040.647,57
Saldo de compromisos del Agente 3	622.424,75
Saldo de compromisos del Agente 4	95.107,20
Cofinanciación de agentes con encomiendas	153.364,41
Nuevos compromisos	9.004,50
Aportación previa recursos generales	9.013,85
Aportación adicional	167.868,59
	<b>4.185.508,87</b>
AJUSTES	
Obligaciones reconocidas financiadas por aportación recursos generales	-2.810,62
Saldo de desviaciones de financiación	-1.636.500,25
DF+ Agente 1	134.750,35
DF+ Agente 2	0,00
DF+ Agente 3	0,00
DF+ Agente 4	23.415,60
DF- Agente 1	-28.332,92
DF- Agente 2	-1.766.333,28
DF- Agente 3	0,00
DF- Agente 4	0,00
	<b>-1.639.310,87</b>

Introduciremos en la solución presentada una **dimensión temporal**, de tal modo que propondremos, de un lado, una solución intraejercicio, esto es, un tratamiento a aplicar sobre el presupuesto

corriente prescindiendo de incorporaciones de remanente de crédito, y, de otro, una solución interejercicio, soportada por incorporaciones.

### 1. Solución intraejercicio

**TABLA 5: PROCESO DE MODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA INTRAEJERCICIO**

		Financiación		Aplicación
1	Liberar RC, A y D por su saldo (PLAN 2 y PLAN 1 complementarios)	1.267.628,58		
2	Liberar RC, A, D por su saldo (proyectos desistidos)	935.204,73		
3	Eliminar CC por CC-(DF-) (PLAN 2 y PLAN 1 complementarios+Agente 1, Agente 2 y Agente 3 en proyectos desistidos)	2.051.591,31		
4	Eliminar CC-(DF-) Agente 4 (proyectos desistidos)	147.224,52		
5	Dar de baja créditos por CC-(DF-)+(DF+) Agente 4 (proyectos desistidos)	170.640,12		
6	Dar de baja créditos por CC-(DF-)+(DF+) (PLAN 2 y PLAN 1 complementarios+Agente 1, Agente 2 y Agente 3 en proyectos desistidos)	2.209.757,26	2.209.757,26	
7	Aportación adicional	167.868,59	167.868,59	
8	Nuevos compromisos	9.004,50	9.004,50	
9	Créditos extraordinarios por (DF-)+ aportación adicional	326.034,54		326.034,54
11	Generar créditos por CC-(DF-) en nuevos proyectos	2.051.591,31		2.051.591,31
12	Generar créditos con nuevos compromisos	9.004,50		9.004,50
13	Transferencia por aportación previa con cargo a recursos generales (aportación previa-financiación obligaciones 28 PLAN 2)	6.200,20	6.200,20	6.200,20
14	Contabilizar saldos RC, A y D en nuevos proyectos (PLAN 2 y PLAN 1 complementarios)	1.267.628,58		
			2.392.830,54	2.392.830,54

La **tabla 5** describe un mecanismo de modificación del presupuesto corriente (que habría de reflejarse en un nuevo Anexo de Inversiones), que permite el empleo indirecto como fuente de financiación de recursos aplicados en ejercicios anteriores. El proceso a seguir es el siguiente:

- a) Se liberan los saldos de documentos de Retención de Crédito sobre disponible (RC), Autorización (A) y Compromisos de Gasto (D) en los proyectos implicados (1 y 2)<sup>10</sup>.
- b) Se dan de baja los compromisos de ingreso (CC) por su importe menos las desviaciones de finan-

ciación negativas (DF-) en todos los proyectos desistidos (3 y 4)<sup>11</sup>.

Adviértanse, respecto del agente 4, las siguientes particularidades en lo referente a estos proyectos desistidos:

b.1. Si éstos hubiesen generado DF+, ahora existirían derechos a anular o ingresos a devolver que darían lugar a compromisos negativos como los ya tratados.

b.2. Obsérvese, por otra parte, que, de existir DF- relativas a este agente 4, tendría que haberse intercalado otro paso para eliminación, definitiva

<sup>10</sup> Entre paréntesis se recoge los números de fila correspondientes en la tabla 5. Para facilitar el seguimiento se han desglosado en la tabla las operaciones relativas a proyectos a dar de baja por desistimiento, así como las relativas al agente 4 por la particularidad, ya comentada, que el mismo presenta.

<sup>11</sup> En aras de rehuir complicaciones innecesarias, no se reflejan en el proceso barrados de compromisos reaplicados y posteriores altas de los mismos con diferente distribución y código de proyecto. Ello además se apoya en la inexistencia de documentos contables específicos por aplicación de la ICAL vigente.



en este caso, de compromisos de ingreso por el importe de las mismas.

- c) En gastos, se han de dar de baja los créditos, ya liberados, correspondientes a proyectos desistidos financiados por el agente 4 por el importe de la financiación comprometida menos las DF-, más las DF+ (5).
- d) A partir de la fila 6 de la tabla 5 empiezan a reflejarse operaciones que originan recursos y aplicaciones tanto a saldos como a ejecuciones programadas *ex novo* en los planes complementarios. Nótese que, en lo que hace a los agentes 1, 2 y 3, los superproyectos tienen una consideración unitaria, teniendo únicamente significado la desviación total por agente, y las desviaciones positivas acumuladas habituales por proyecto pueden verse aquí como suma de agrupaciones arbitrarias de obligaciones y derechos sobre las que se calcularán desviaciones parciales. Así, los CC y DF netas de dichos agentes en proyectos ahora abandonados son reaplicables y, por tanto, damos de baja créditos (6) por su importe a fin de financiar los planes complementarios.
- e) De las bajas producidas en el punto anterior, sólo vendrán a financiar créditos extraordinarios (9) el importe de las DF+ y la aportación adicional; el resto, los compromisos barrados disminuidos en las DF-, financiará generaciones de crédito (11).
- f) Igualmente, habrá de generarse crédito por las aportaciones externas adicionales, en el ejemplo, la correspondiente a la liquidación del proyecto 28 PLAN 2.
- g) Restan las transferencias de crédito (13) por la aportación previa de la propia entidad restada la cuantía de obligaciones financiada con recursos generales. Como se ve, ha de mediar un acuerdo expreso adicional de transferencia de crédito, que aquí es suficiente por tratarse de una situación intraejercicio.
- h) Finalmente, habrán de contabilizarse los saldos de documentos RC, A y D en los nuevos proyectos complementarios.

Es importante advertir que la **naturaleza de las modificaciones propuestas** admite acogerse a varias de las técnicas que la regulación prevé (por ejemplo, las transferencias podrían tornarse créditos extraordinarios financiados con bajas, o las generaciones de crédito sustituirse por créditos extraordinarios por el importe de las DF+ cobradas, considerándose los derechos recaudados nuevos o mayores ingresos ya que se ha *novado* su afectación) con inmediatas consecuencias en lo que hace al órgano competente y solemnidades (sobre todo relativas a publicidad) requeridas para su aprobación, así como en lo exigido para la disponibilidad de los recursos que las financian.

## 2. Solución interejercicio

El artículo 182 del TRLRHL establece que, no obstante lo dispuesto en el artículo 175 de la misma norma, según el cual los créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho, éstos podrán incorporarse a los correspondientes créditos de los presupuestos de gastos del ejercicio inmediato siguiente, siempre que existan para ello los suficientes recursos financieros, entre otros, los créditos por operaciones de capital y los que amparen los compromisos de gasto debidamente adquiridos. Además, los créditos que amparen proyectos financiados con ingresos afectados (artículo 182.3 del TRLRHL) deberán incorporarse obligatoriamente, salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto.

Supongamos que el acuerdo de reasignación de fondos de nuestro caso es notificado a la finalización del ejercicio presupuestario (no nos referimos a que tenga efectos a partir del inicio de un determinado ejercicio, lo que es sólo un subcaso del tratamiento planteado aquí). **La cuestión que se plantea es si cabe valerse de la incorporación de remanentes para plasmar presupuestariamente el tratamiento aquí propuesto.** Encontramos argumentos contrapuestos:

- a) El citado artículo 182 del TRLRHL impone la **incorporación a los “correspondientes créditos”**. El crédito presupuestario constituye la expresión cifrada de la partida presupuestaria, y ésta viene definida (artículo 167.4 del TRLRHL) por la conjunción de las clasificaciones funcional y económica, y en el caso de que la entidad local opte por utilizarla, por la clasificación orgánica. El control contable de los gastos se realizará sobre la partida presupuestaria y el fiscal sobre el nivel de vinculación. Puede deducirse, pues, que la incorporación de los remanentes habrá de realizarse entre dos partidas cuyas condiciones de control contable y fiscal sean equivalentes, lo que imposibilitaría una incorporación de remanentes “cruzada” si ésta fuese requerida, a menos que quedara sujeta a esta restricción. Es más, si los proyectos de gasto impusiesen una vinculación jurídica adicional sobre los créditos, ésta habría de respetarse.
- b) No obstante, de otro lado, en su párrafo 2º, el artículo 182 del TRLRHL establece la siguiente

limitación: los remanentes incorporados podrán ser aplicados tan sólo dentro del ejercicio presupuestario al que la incorporación se acuerde y, en el supuesto del párrafo 6 letra a (créditos extraordinarios, suplementos y transferencias de crédito del último trimestre) **para los mismos gastos que motivaron**, en cada caso, su concesión y autorización. En sentido contrario, podría interpretarse que esta limitación no opera en cualquier otro supuesto de incorporación, sin perjuicio de la restricción expuesta en el párrafo anterior.

- c) En cualquier caso, el artículo 47 del R.D. 500/1990, de 20 de abril, establece que la tramitación de los expedientes de incorporación de créditos deberá regularse en las **bases de ejecución del presupuesto** (párrafo 3), lo que permite la adaptación de las disposiciones antes citadas a la organización y circunstancias de la entidad de que se trate y, en concreto, al tratamiento de cambios de afectación a través de incorporaciones de remanente.

- d) **Alternativamente**, las aportaciones o compromisos firmes de aportación (entendiendo que se renuevan al modificarse su destino) podrían financiar **generaciones de crédito**, aunque los derechos liquidados por estas aportaciones no podrían financiar créditos extraordinarios o suplementos de crédito, pues integrarían el remanente de tesorería afectado cuyo uso queda restringido por el 102.2 del propio R.D. 500/90.

La **tabla 6 resume el importe de créditos incorporados por proyecto y la financiación de la modificación**, cuyo detalle se recoge en la tabla 7. Ha de repararse en que los coeficientes de financiación por agente, para los proyectos aperturados en los nuevos planes complementarios, vienen determinados por cómo se financia la incorporación de remanentes, esto es, por la proporción en que la suma de los compromisos de ingreso y las desviaciones positivas de cada agente representa en dicha financiación.



## CONTABILIDAD

**TABLA 6: PROCESO DE MODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA INTEREJERCICIO**

PROYECTO	SALDO AD	SALDO GTO. NO COMPROMETIDO	COMPROMISOS INGRESO	DF+
06 PLAN 2	16.731,65	0	208.742,15	0
09 PLAN 2	214.078,21	0	346.728,52	44.569,25
12 PLAN 2	73.361,57	0	138.141,23	3.506,46
14 PLAN 2	401.472,44	0	488.069,71	24.613,71
17 PLAN 2	0	0	115.195,50	0
18 PLAN 2	0	0	160.839,00	0
23 PLAN 2	0	0	62.544,35	863,15
39 PLAN 2	0	0	0	0
56 PLAN 2	0	0	155.687,21	0
15 PLAN 2	0	0	194.506,72	28.374,94
28 PLAN 2	0	34.500	101.744,10	15.959,33
33 PLAN 1	0	163.580,89	163.580,89	0
40 PLAN 1	0	0	0	0
55 PLAN 1	147.557,05	0	147.557,05	0
186 PLAN 1	207.427,66	0	207.427,66	0
190 PLAN 1	0	0	0	0
200 PLAN 1	0	0	0	0
184 PLAN 2	207.000,00	0	207.000,00	0
193 PLAN 2	0	0	421.303,13	0
195 PLAN 2	0	0	323.085,92	0
16 PLAN 2	0	0	346.144,34	40.279,10
30 PLAN 2	0	0	57.960,00	0
8 PLANC 2	0	927.124,10	0	0

**TABLA 7: PROCESO DE MODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA INTEREJERCICIO (DETALLE)**

	COMPROMISOS AGENTE 2	CF AGENTE 2	COMPROMISOS AGENTE 4	CF AGENTE 4	COMPROMISOS AGENTE 4	CF AGENTE 4	COMPROMISOS AGENTE 1	DF + AGENTE 3	DF + AGENTE 1	DF + AGENTE 4
<b>PLANC 1</b>										
01 PLANC 1			4.366,96	0,2610	12.364,69	0,7390				
02 PLANC 1			32.458,83	0,2610	158.203,79	0,7390				23.415,59
03 PLANC 1			4.254,41	0,0580	69.107,16	0,9420				
04 PLANC 1					401.472,44	1,0000				
<b>OBRAS CON EJECUCIÓN QUE CAUSAN BAJA:</b>										
11 PLANC 1			9.004,50	0,2610	25.495,50	0,7390				
<b>PLANC 2</b>										
1 PLANC 2	89.086,15	0,7000			38.179,78	0,3000				
3 PLANC 2	143.424,21	0,9720			4.132,84	0,0280				
4 PLANC 2	180.339,11	0,8694			27.088,54	0,1306				
7 PLANC 2	152.973,00	0,7390	54.027,00	0,2610						
8 PLANC 2	648.986,87	0,7000			278.137,23	0,3000				

## 6. CONSIDERACIONES ADICIONALES Y CONCLUSIÓN

La solución propuesta hasta aquí al problema del cambio de afectación de recursos a proyectos de gasto extendido a su nivel de dificultad máximo, la existencia de obligaciones y derechos en los proyectos reconocidos en ejercicios precedentes, **cumple con la restricción de no alterar los resultados de liquidaciones presupuestarias ya aprobadas.**

Los compromisos y derechos reconocidos contra los agentes 1 a 3 (el agente 4, definido como la reunión de una pluralidad de subagentes, afecta su aportación a específicamente a proyectos y no al superproyecto global) pueden aplicarse a financiar proyectos complementarios (entendidos éstos como saldos de gasto pendientes de ejecución) u obligaciones reconocidas previamente a la reasignación, con la única restricción del coeficiente de financiación máximo permitido por el agente, que opera, no sobre el proyecto complementario, sino sobre éste más el proyecto refinanciado cerrado.

a) No obstante, la solución expuesta ha de ser completada con la adopción de varias **convenciones necesarias:**

a.1. Se ha de fijar un criterio en cuanto a la proporción de DF+ y CC aplicados a cada proyecto complementario.

En la solución propuesta, los planes complementarios acogen exclusivamente saldos no ejecutados; la modificación presupuestaria dejará, una vez financiada, CC excedentes por importe, para el conjunto de todos los agentes, menor o igual a las DF- previas a la reasignación descontadas las DF+ igualmente excedentes. Dichos CC excedentes no son asignables, pues, a ningún proyecto complementario y, por tanto, presupuestariamente activo (ver tabla 8).

El importe de estos CC excedentes dependerá de la estructura financiera de la modificación (variable según se dé prioridad como recurso a CC o DF+).

Adviértase que el hecho de que la suma de todos los CC y las DF+ excedentes puede ser menor al total de las DF- sólo cuando la modificación ha requerido aportaciones adicionales.

**TABLA 8: PROCESO DE MODIFICACIÓN PRESUPUESTARIA INTEREJERCICIO**

COMPROMISOS EXCEDENTES	
AGENTE 2	1.800.417,75
AGENTE 1	88.078,00
DF + EXCEDENTES	
AGENTE 1	134.750,35

a.2. Se ha de establecer también un criterio en cuanto al orden de aplicación futura de ingresos a proyectos y a compromisos excedentes. En cualquier caso, los valores futuros de las desviaciones financieras habrán de interpretarse atendiendo, en primer lugar, al global del superproyecto y, en segundo lugar, combinadamente con el excedente del agente de que se trate.

b) Los proyectos primitivos se cierran tras la reasignación habiéndose, no obstante, de considerarse los mismos en dos aspectos:

b.1. Debe tenerse en cuenta que las únicas DF- relevantes son las imputables al ejercicio y habrán que tenerse en cuenta las de los proyectos primitivos para ajuste del resultado presupuestario en el que éstos se cierran. Ahora bien, las acumuladas positivas en ejercicios posterior-

res deberán obtenerse descontando las negativas generadas por los proyectos primitivos hasta su cierre, ajustadas, en su caso, por la aportación adicional. Es decir, las DF- relevantes para descontar a las DF+ acumuladas que pudieran producir los proyectos complementarios (para calificación del remanente de tesorería) coincidirán con los compromisos excedentes sin realizar.

b.2. La Regla 45 de la ICAL cita, entre los fines a conseguir mediante el seguimiento y control de proyectos de gasto posibilitar, cuando proceda, el inventario de los proyectos de inversión. En el supuesto tratado, **el importe a activar para cada actuación, en el caso de inversiones, será la suma de las obligaciones de dos proyectos biunívocamente enlazados (primitivo y complementario).**

c) La consideración de aspectos estrictamente presupuestarios ha de completarse con la de otros relativos a la **seguridad jurídica de terceros**, cuyo abordaje en profundidad desborda la finalidad de este trabajo. Con carácter general, a cualquier acto, previo a la reasignación de fondos y concernido por ésta, declarativo de la consignación presupuestaria que lo soporta o de su estruc-



tura financiera, habrá de corresponder otro acto declarativo de la reasignación efectuada y la correspondiente notificación del mismo, y ello sin perjuicio de la publicidad que el ordenamiento imponga a la aprobación de planes o de las modificaciones presupuestarias que hayan de llevarse a cabo.