



Audiencia de Cuentas de Canarias

DICTAMEN RELATIVO A LA CONSULTA FORMULADA POR EL AYUNTAMIENTO DE SAN CRISTOBAL DE LA LAGUNA SOBRE LA RESPONSABILIDAD POR EMISIÓN DE CERTIFICADOS DE RETENCIÓN DE CRÉDITOS (RC) Y POR IRREGULARIDADES EN LA CONTRATACIÓN

En la Sesión del Pleno de la Audiencia de Cuentas de Canarias, celebrada el día 16 de diciembre de 2013, se aprobó el Dictamen, que a continuación se transcribe en relación con la consulta formulada por el Ayuntamiento de San Cristóbal de La Laguna sobre la responsabilidad por emisión de certificados de retención de créditos (RC) y por irregularidades en la contratación:

“Visto por el Pleno el escrito del Sr. Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de San Cristóbal de La Laguna, a través del cual se interesa la emisión de un dictamen relativo a la responsabilidad por emisión de certificados de retención de créditos (RC) y por irregularidades en la contratación, examinada la propuesta que del mismo ha elaborado la Unidad Fiscalizadora correspondiente, así como el Informe Jurídico emitido al efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 36 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Audiencia de Cuentas de Canarias, se acuerda emitir el siguiente

DICTAMEN

La cuestión de la existencia y adecuación del crédito es un elemento fundamental en el ejercicio de la función fiscalizadora. Así, el artículo 109.3, párrafo segundo, del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante, TRLCSP), cuando habla del contenido del expediente de contratación, dispone "*Asimismo, deberá incorporarse el certificado de existencia de crédito o documento que legalmente le sustituya (...)*", siendo parte del contenido mínimo del contrato, a tenor de lo dispuesto en el artículo 26.1 k) del citado Texto "*El crédito presupuestario o el programa o rúbrica contable con cargo al que se abonará el precio, en su caso*".

De la trascendencia de su existencia y adecuación es indicativo el artículo 188 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 (en adelante, TRLRHL), a cuyo tenor: "*Los ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los interventores de las Entidades Locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente*".

Por otro lado, de conformidad con el artículo 173.5 del TRLRHL: "*No podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar*".



Audiencia de Cuentas de Canarias

Este artículo tiene su complemento en el artículo 32 letra c) del TRLCSP, al configurar como causa de nulidad de los contratos: "*La carencia o insuficiencia de crédito, de conformidad con lo establecido en la ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o en las normas presupuestarias de las restantes Administraciones Públicas sujetas a esta Ley, salvo los supuestos de emergencia*".

A partir de esta previsión legal, podemos afirmar que el interés en asegurar la existencia de crédito radica precisamente en que ésta constituye un presupuesto de validez y eficacia de cada actuación administrativa que da lugar a la realización de un gasto. Por tanto, es preceptivo que se garantice y certifique la existencia de crédito adecuado y suficiente, si del expediente de gasto van a derivar obligaciones de contenido económico.

La verificación de la existencia de créditos ha de hacerse al nivel de vinculación jurídica y debe ser previa a la realización del gasto, de modo que si el crédito fuera insuficiente, deberá procederse con anterioridad a la consiguiente modificación presupuestaria

En cuanto a su adecuación, los artículos 167, 172 y 219.2 letra a) del TRLRHL y los artículos 24 y siguientes del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título Sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos (en adelante, RPL) disponen, que debe ser "*adecuado a la naturaleza del gasto u obligación que se pretenda contraer*" ya que, según dispone, los créditos presupuestarios para gastos sólo pueden destinarse a la finalidad específica para la cual han sido autorizados en el Presupuesto, finalidad que se determina por la programación del gasto y la clasificación económica por la que se define la partida presupuestaria.

Por lo que se refiere a su disponibilidad, el artículo 31 del RPL define la retención de crédito como el acto mediante el cual se expide, respecto al de una partida presupuestaria, certificación de existencia de saldo suficiente para la autorización de un gasto, por una cuantía determinada, produciéndose por el mismo importe una reserva para dicho gasto.

En este sentido, la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE) en respuesta a la Consulta nº 1/2006, de 13 de febrero, indicó que: "*El certificado de existencia de crédito tiene la función de acreditar que para la aplicación/es e importe/s que figura/n en el documento de retención de créditos para gastar, existe saldo de crédito disponible y que se procede a su retención.*"

El artículo 32.2 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo primero del Título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos hace recaer en el Interventor la responsabilidad de emitir este certificado en el ejercicio de su función de responsable de la contabilidad, por ello en aquellas Entidades Locales en que la función de contabilidad queda



Audiencia de Cuentas de Canarias

fuera de las competencias del Interventor y recae en otro órgano, será este último a quien le compete la función de emitir el certificado de existencia de crédito.

Esta certificación servirá a la Intervención para realizar, con posterioridad, su función fiscalizadora en cuanto a la comprobación de la existencia de crédito y de que el crédito es adecuado y suficiente para el gasto que se propone”.

Como se explicita en la respuesta de la IGAE, que se refería a un municipio de gran población sujeto al régimen del Título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, en la que rige el principio de separación entre las funciones de fiscalización y de contabilidad, el certificado de existencia de crédito responde a una naturaleza contable, por lo que para su emisión no es necesario efectuar actividad fiscalizadora alguna y ello sin perjuicio de las funciones que en régimen de autonomía puede realizar la Intervención de la Entidad Local, puesto que, sea como fuere, al interventor le corresponde comprobar que consta en el expediente dicho documento.

Por tales motivos y dadas las consecuencias que acarrearía la inexistencia o insuficiencia del crédito presupuestario, no puede obviarse dicho documento en el expediente administrativo. Sin embargo, la incorporación al expediente del certificado de existencia de crédito se realiza con anterioridad al ejercicio de cualquier función fiscalizadora, la cual se ejercerá con carácter previo a la adopción del acto administrativo correspondiente, y en la que se comprobará la presencia de dicho documento. Evidentemente, para poder emitir el documento, la propuesta deberá identificar el gasto que se propone realizar, a los efectos de evitar problemas de este tipo con posterioridad.

Existe la posibilidad a que alude la Consulta de la IGAE citada, respecto a que el documento contable "*Retención de créditos*" (en adelante, RC) pueda sustituir al certificado de existencia de crédito, si así lo estableciera el Ayuntamiento en sus Bases de Ejecución del Presupuesto. Este documento contable deberá ser suscrito por el órgano autorizante y también por el órgano de la Entidad Local que tenga atribuida la función de contabilidad por lo que se refiere a la toma de razón (reglas 90 y 91 de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre).

Así, en el ámbito de las Entidades Locales, caben dos posibilidades:

- Utilizar el certificado de existencia de crédito, cuya expedición debe corresponderse con la oportuna operación contable de retención de crédito, que se obtiene del sistema contable una vez registrado el documento RC.
- Utilizar el documento contable RC extraído de la contabilidad.

En el procedimiento de gestión de los gastos con cargo al Presupuesto, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones y evitar el incumplimiento de la limitación cualitativa y cuantitativa de los créditos, se requiere la tramitación y aprobación de un expediente de gasto



Audiencia de Cuentas de Canarias

en el que, de acuerdo con la naturaleza de éste, resulta necesaria la acreditación de la existencia del crédito adecuado y suficiente en las aplicaciones presupuestarias a las que ha de imputarse.

En cuanto al procedimiento de retención de créditos para gastar, a falta de normativa propia local, se puede acudir a lo dispuesto en la Instrucción de Operatoria Contable del Estado, aprobada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996. No obstante, teniendo en cuenta tanto las distintas estructuras orgánicas entre la Administración del Estado y la Administración Local, como las diferencias de concepción de los sistemas contables de ambas Administraciones, únicamente sirve a estos efectos los principios básicos del procedimiento.

La Regla 14 de la referida Instrucción Contable parte de la base de que al inicio de cualquier expediente de gasto ha de certificarse la existencia de crédito disponible para su realización.

Por lo tanto, es la Intervención u órgano a quien le compete la función de contabilidad al que, a la vista de la petición recibida del órgano gestor, el que ha de verificar la disponibilidad de crédito en las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se imputará el gasto proyectado y evaluar su adecuación a la naturaleza del mismo, expidiendo, si lo estiman conforme, el documento de retención de crédito RC, para lo que emitirá o no el certificado de existencia de crédito o el documento RC a la vista de las comprobaciones que le permita realizar la documentación que le sea remitida.

Hay que tener en cuenta que las verificaciones realizadas en esta fase no forman parte de las propias de la función interventora; son meros actos de gestión contable que no condicionan el sentido de posteriores informes que se lleven a cabo en el momento de la fiscalización del expediente. La aportación de esta documentación cobra especial relevancia en los expedientes exentos de fiscalización previa, ya que en éstos, la subsanación de posibles defectos derivados de la aprobación de gastos con cargo a créditos inadecuados exigirá posteriormente complejos procesos de subsanación.

Respecto a quién debería suscribir la petición de retención de crédito, si tenemos en cuenta que en la dinámica de gestión de la Administración, una unidad administrativa, de acuerdo con las competencias que le corresponden, es la que tramita los expedientes de gasto y reúne toda la documentación que sea necesaria para proponer al órgano competente la aprobación del expediente, y en su caso, la autorización del gasto, siendo ésta la que debería suscribirla. Así, se deriva de la regulación de los citados certificados contenida en el artículo 32 del RPL, que dispone en su apartado 1: *“Los Órganos o Unidades que tengan a su cargo la gestión de los créditos y sean responsables de los programas de gasto podrán solicitar las certificaciones de existencia de crédito pertinentes, a los efectos de la tramitación de los expedientes de gasto”*.

Una vez registrado el citado documento contable, el crédito quedará retenido para su posterior utilización en el gasto de que se trate, obteniéndose del sistema, tal como ya se ha indicado, un certificado de existencia de crédito que será remitido al Servicio gestor para su incorporación al respectivo expediente.



Audiencia de Cuentas de Canarias

Por ello, el registro contable de la solicitud de certificado tiene dos efectos: expedir el correspondiente certificado referido al crédito presupuestario que resulte adecuado a la naturaleza y finalidad del gasto concreto que se propone realizar por un importe cuantificado; y, al mismo tiempo, producir un acto contable mediante el que se retiene el correspondiente importe, retención que supone la indisponibilidad del crédito para otras finalidades o, lo que es lo mismo, para destinarlo a otros gastos distintos a aquel para el que se tramita el correspondiente expediente en el cual ha de incorporarse el certificado.

A este respecto, el artículo 184.1 del TRLRHL exige que los actos administrativos que den lugar a la realización de un gasto o que generen una obligación económica con cargo al Presupuesto de gastos, se produzcan a través de una sucesión de actos: autorización del gasto, compromiso de gasto y reconocimiento de la obligación.

Del citado precepto se desprende que el primer acto de un procedimiento, con individualidad propia, por el que el órgano competente adopta la decisión de destinar parte o la totalidad de un crédito presupuestario a una actuación concreta, es el acto de aprobación del gasto, definido en el artículo 54 del RPL en los siguientes términos: *“La autorización es el acto mediante el cual se acuerda la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario.*

La autorización inicia el procedimiento de ejecución del gasto, sin que implique relaciones con terceros”.

De la definición contenida en el precepto legal, se deduce que en esta primera fase del procedimiento, entre las actuaciones a integrar en el expediente que ha de tramitarse, será necesario, entre otros requisitos, describir el gasto concreto que se pretende realizar, así como la forma y condiciones en que se ha previsto comprometerlo. Igualmente, habrá que fijar su cuantía, *“cierta o aproximada”* y el detalle del crédito presupuestario al que se imputa el gasto (anualidad, y clasificación orgánica, por programas y económica), *“reservando a tal fin (...) el crédito presupuestario”* por el importe cuantificado.

La documentación de esta última actuación, y de la que debe quedar constancia en el expediente, es precisamente la función que cumple el certificado de existencia de crédito que, como se ha indicado, tiene por objeto acreditar la existencia de cobertura presupuestaria para el gasto concreto que se ha de autorizar y su retención contable, que no es otra cosa que el registro de la afectación, con carácter cautelar, de la parte del crédito presupuestario al gasto que se propone realizar a través del procedimiento iniciado.

Una cuestión conexas es la referida a si la ausencia del certificado de existencia de crédito o documento RC puede constituir motivo de reparo suspensivo.

Como se ha indicado anteriormente, el registro y certificación de la existencia de crédito tiene como finalidad garantizar *“ex ante”* la cobertura presupuestaria de los actos de gestión.



Audiencia de Cuentas de Canarias

Habida cuenta que la existencia de crédito adecuado y suficiente constituye, como se ha indicado, un requisito de validez y eficacia de los actos de gestión, su cumplimiento debe asegurarse con carácter previo a la adopción de cualquier acto administrativo que implique la realización de un gasto, por lo que no puede posponerse al momento del registro contable, que presupone la existencia del acto administrativo.

En cuanto a que pueda o no constituir motivo de reparo suspensivo, ha de tenerse en cuenta que el artículo 216.2 letra a) del TRLRHL prevé, entre los motivos de reparo suspensivo, la insuficiencia de crédito o el propuesto no se considere adecuado.

La verificación de que el crédito es suficiente y adecuado a la naturaleza del gasto concreto que se pretende realizar impone a la Intervención u órgano a quien le compete la función de contabilidad la obligación de analizar la documentación que integra el expediente, entre la que, como ha quedado expuesto, debe figurar, de una parte, la propuesta de gasto y demás documentación relativa a las actuaciones realizadas, en la que se describa y cuantifique el gasto concreto que se propone y, de otra, el certificado de existencia o retención de crédito RC referido a la propuesta concreta como justificante del cumplimiento del citado requisito. El examen conjunto de la referida documentación debe permitir verificar la existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.

Por ello, al no acreditarse la existencia de crédito por no aportarse el certificado de existencia de crédito o documento RC, estaríamos ante un expediente de gasto en el que no se acredita el crédito para asegurar que la aprobación del mismo no sea nula de pleno derecho, por lo que sería objeto de reparo suspensivo.

En lo que respecta al régimen de fiscalización aplicable a los contratos menores, debe señalarse que en virtud de lo dispuesto en el artículo 219.1 del TRLRHL, tal y como ha tenido ocasión de pronunciarse esta Institución con motivo de consulta formulada por el Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria (DAC 02/2013), los contratos menores están exentos de fiscalización previa, por lo que son examinados por primera vez en la fase de la intervención del reconocimiento de la obligación.

Así, el artículo 219.1 del TRLRHL, establece: *“No estarán sometidos a intervención previa los gastos de material no inventariable, contratos menores, así como los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones, así como otros gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.”*

La fiscalización previa es la modalidad de ejercicio de la función interventora que se realiza sobre los actos, documentos o expedientes susceptibles de generar obligaciones; por tanto, se ejercita sobre propuestas de autorizaciones de gastos y sobre propuestas de disposiciones de los



Audiencia de Cuentas de Canarias

mismos, o utilizando la terminología anterior, sobre propuestas de compromisos de gastos, que jurídicamente constituyen el nacimiento de las obligaciones para la Administración Pública.

Por ello, la exención alcanza a las fases de autorización y disposición de gasto y, por tanto no se extiende a la fase de reconocimiento de la obligación.

En consecuencia, queda sujeto a intervención material del gasto el reconocimiento de la obligación.

En el supuesto que se haya procedido a la acumulación de las fases de gasto, mediante la elaboración de un documento ADO (Autorización-Disposición-Reconocimiento de la obligación), la fiscalización del acto sólo se referirá al reconocimiento de la obligación sin que se ejerza la función interventora sobre la autorización y disposición del gasto.

Por tanto, el ámbito de la fiscalización previa queda pues reducido, en este caso, a la del reconocimiento de la obligación.

Sobre el alcance que tiene y qué documentación debe exigirse en la intervención material de la inversión, previa al reconocimiento de la obligación en los contratos menores, debe tenerse en cuenta que la tramitación de los contratos menores se reduce a la aprobación del gasto y la incorporación al expediente de la factura correspondiente. Sólo si se trata de un contrato menor de obras será necesaria la incorporación del presupuesto de las obras y, en su caso, del proyecto.

Los extremos a comprobar serán, entre otros, la existencia de crédito presupuestario y que el presupuesto es el adecuado, que las obligaciones se generan por órgano competente, que el reconocimiento de la obligación responde a un gasto aprobado y la incorporación al expediente de la factura correspondiente que reúna los requisitos reglamentariamente establecidos.

En cualquier caso, en el contrato menor de obras, el presupuesto es uno de los documentos que necesariamente han de integrar el expediente que se remita a la Intervención, porque su ausencia impide poder verificar lo siguiente:

Que el crédito presupuestario que se propone es adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se propone contraer; y

Que en los expedientes de reconocimiento de obligaciones, los mismos responden a gastos aprobados y comprometidos, y, en su caso, fiscalizados favorablemente.

El incumplimiento de cualquiera de los extremos señalados dará lugar a una fiscalización desfavorable del expediente y a la formulación de un reparo por la Intervención.

Por otro lado, y en lo referido a posibles responsabilidades en la tramitación del expediente de contratación en contratos menores, baste decir que debe diferenciarse entre actuaciones internas, esto es, aquéllas que operan y se desenvuelven en el ámbito del órgano de contratación,



Audiencia de Cuentas de Canarias

al margen o, al menos, sin la intervención de terceros, como son: la decisión de contratar, la existencia de crédito, etc., de las externas, que han de contar con la participación de terceros, como ocurre, por ejemplo, con la factura, siendo el Ayuntamiento el que en cada caso las concrete.

La determinación, de forma genérica y abstracta, de las actuaciones que procederían en el apartado de depuración de responsabilidades entraña una enorme dificultad, pues requiere un análisis pormenorizado de cada supuesto concreto; en todo caso, un análisis individual en el que, efectivamente, con carácter previo, deberá distinguirse la órbita en que se desarrolla cada actuación, así como los elementos subjetivos, objetivos y causales que permitan concluir sobre los distintos tipos de responsabilidades (contable, patrimonial, disciplinaria y penal) que pudieran derivarse de posibles irregularidades cometidas en el contexto de la tramitación de cualquier expediente de contratación administrativa.

Como resumen de lo expuesto y en contestación a las cuestiones planteadas, esta Audiencia de Cuentas concreta su parecer en las siguientes

CONCLUSIONES

1. La emisión del certificado de existencia de crédito o el documento contable RC tiene la consideración de un acto de gestión contable; no forma parte de las verificaciones propias del ejercicio de la función interventora y, por tanto, no condiciona el sentido de futuras actuaciones de control.
2. El artículo 32.2 del RPL hace recaer en el interventor la responsabilidad de emitir el certificado de existencia de crédito o el documento contable RC en el ejercicio de su función de responsable de la contabilidad, por ello, en aquellas Entidades Locales en que la función de contabilidad queda fuera de las competencias del Interventor y recae en otro órgano, será este último a quien le competa la función de emitir el certificado de existencia de crédito. Esta certificación servirá a la Intervención para realizar, con posterioridad, su función fiscalizadora en cuanto a la comprobación de la existencia de crédito y de que el crédito es adecuado y suficiente para el gasto que se propone.
3. Para poder emitir el certificado de existencia de crédito o el documento contable RC, la propuesta deberá identificar el gasto que se propone realizar. La aportación de esta documentación cobra especial relevancia en los expedientes exentos de fiscalización previa, ya que en estos, la subsanación de posibles defectos derivados de la aprobación de gastos con cargo a créditos inadecuados exigirá posteriormente complejos procesos de subsanación.
4. Habida cuenta que la existencia de crédito adecuado y suficiente constituye un requisito de validez y eficacia de los actos de gestión, su cumplimiento debe asegurarse con carácter previo a la adopción de cualquier acto administrativo que implique la realización de un gasto, por lo que no puede posponerse al momento del registro



Audiencia de Cuentas de Canarias

contable. Al no acreditarse la existencia de crédito por no aportarse el certificado de existencia de crédito o documento RC, estaríamos ante un expediente de gasto en el que no se acredita el crédito para asegurar que la aprobación del mismo no sea nula de pleno derecho, por lo que sería objeto de reparo suspensivo.

5. La exención de fiscalización previa de los contratos menores alcanza a las fases de autorización y disposición de gasto y, por tanto no se extiende a la fase de reconocimiento de la obligación.
6. En lo referido a posibles responsabilidades en la tramitación del expediente de contratación en contratos menores, debe diferenciarse entre actuaciones internas, esto es, aquellas que operan y se desenvuelven en el ámbito del órgano de contratación, al margen o, al menos, sin la intervención de terceros, como son: la decisión de contratar, la existencia de crédito, etc., de las externas, que han de contar con la participación de terceros, como ocurre, por ejemplo, con la factura, siendo el Ayuntamiento el que en cada caso las concrete.

Santa Cruz de Tenerife, a diecinueve de diciembre de dos mil trece.