



CÁMARA DE CUENTAS
DE ARAGÓN

MEMORANDO DE FISCALIZACIÓN
CUENTA GENERAL DE
LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN
Ejercicio 2017

ÍNDICE

MEMORANDO DE FISCALIZACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN. EJERCICIO 2017

1. ANÁLISIS GLOBAL DE LA ENTIDAD CONSOLIDADA.....	1
2. RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN	8
2.1. Cumplimiento del plazo de rendición	8
2.2. Análisis del perímetro de la Cuenta General	8
2.3. Análisis de la información contenida en las cuentas anuales individuales que forman la Cuenta General.....	9
3. PRESUPUESTO CONSOLIDADO.....	13
3.1. INTRODUCCIÓN	13
3.1.1. Clasificación económica	14
3.1.2. Clasificación orgánica	16
3.1.3. Evolución ejercicios 2010-2017	17
3.2. ANÁLISIS DE LA SUFICIENCIA DE CRÉDITO	18
3.3. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS	22
3.3.1. Análisis general.....	22
3.3.2. Control de las Cortes de Aragón	25
3.3.3. Fiscalización de una muestra de expedientes de modificación presupuestaria....	26
3.4. INGRESOS Y SISTEMA DE FINANCIACIÓN	29
3.4.1. Introducción	29
3.4.2. Anulaciones	30
3.4.3. Devoluciones	31
3.5. RESULTADO PRESUPUESTARIO	33
3.6. REMANENTE DE TESORERÍA.....	34
3.7. COMPROMISOS CON CARGO A PRESUPUESTOS FUTUROS (GASTOS PLURIANUALES) 36	
3.7.1. Administración de la C.A.	39
3.7.2. Otras correcciones en el resto de entidades fiscalizadas	41
3.7.3. Cumplimiento del control parlamentario (art. 4 LP).....	42
4. BALANCE DE SITUACIÓN.....	43
4.1. INMOVILIZADO NO FINANCIERO.....	44
4.1.1. Seguimiento de incidencias de informes de ejercicios anteriores.....	46

4.1.2. Fiscalización de altas y bajas del ejercicio 2017.....	54
4.2. INVERSIONES FINANCIERAS	58
4.2.1. Inversiones financieras permanentes y provisión por depreciación	58
4.2.2. Créditos a largo plazo.....	60
4.3. DEUDORES.....	63
4.3.1. Deudores presupuestarios	65
4.3.2. Deudores no presupuestarios	68
4.4. TESORERÍA.....	69
4.4.1. Situación general.....	69
4.4.2. Partidas pendientes de aplicación	70
4.5. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	73
4.6. ENDEUDAMIENTO	76
4.6.1. Situación general.....	76
4.6.2. Altas del ejercicio/nuevo endeudamiento a largo plazo	78
4.6.3. Emisiones de deuda pública.....	79
4.6.4. Endeudamiento con entidades de crédito.....	80
4.6.5. Endeudamiento con el sector público	80
4.6.6. Liquidaciones definitivas del sistema de financiación de 2008 y 2009	86
4.6.7. Cuentas de crédito o necesidades de tesorería	88
4.6.8. Aavales y otras garantías.....	89
4.7. FIANZAS Y DEPÓSITOS	91
4.7.1. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo	91
4.7.2. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo	92
4.8. ACREEDORES A CORTO PLAZO	93
4.8.1. Antigüedad de los acreedores presupuestarios y morosidad	96
4.8.2. Circularización de acreedores presupuestarios	98
4.8.3. Análisis de los pagos efectuados por el ICO a los acreedores	100
5. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL	101
6. PERSONAL.....	103
6.1. EFECTIVOS Y GASTO DE PERSONAL.....	104
6.1.1. Administración de la CA	106
6.1.2. SALUD	111
6.1.3. IASS.....	111
6.2. REVISIÓN DE LA NORMATIVA.....	111
6.2.1. Análisis de los conceptos retributivos y problemática	111

6.2.2. Recuperación de la paga extraordinaria del ejercicio 2012.....	112
6.2.3. Permisos y licencias.....	113
6.2.4. Estructura retributiva	114
6.3. ANÁLISIS ESPECÍFICOS	116
6.3.1. Clases pasivas	116
6.3.2. Complementos a las pensiones.....	119
6.3.3. Complemento específico de formación permanente (sexenios).....	119
6.3.4. Corte de operaciones	120
6.4. FISCALIZACIÓN DE LA LEGALIDAD DEL GASTO DE PERSONAL	121
6.4.1. Prueba global de recálculo	121
6.4.2. Selección de la muestra. Muestro estadístico por Unidad Monetaria (MUM) ...	122
6.4.3. Extrapolación de los errores detectados en la muestra MUM	125
7. CONTRATACIÓN PÚBLICA.....	128
7.1. INFORMACIÓN CONTRACTUAL	128
7.2. FISCALIZACIÓN DE LA LEGALIDAD DEL GASTO DE CAPÍTULOS 2 Y 6.....	135
7.2.1. Selección de la muestra. Muestro estadístico por Unidad Monetaria (MUM) ...	135
7.2.2. Extrapolación de los errores detectados en la muestra MUM	137
7.2.3. Seguimiento de incidencias detectadas en anteriores fiscalizaciones:	142

1. ANÁLISIS GLOBAL DE LA ENTIDAD CONSOLIDADA

La Cámara de Cuentas ha elaborado un balance consolidado al 31 de diciembre de 2017 integrando las trece principales entidades administrativas de la CA que aplican el plan general de contabilidad pública y utilizan la plataforma corporativa de gestión económica SERPA (en adelante, entidades SERPA, que constituyen el ámbito subjetivo de la fiscalización). En el anexo 2 se detalla la aportación al consolidado de los distintos entes públicos.

ACTIVO consolidado (en millones de euros)	2017	2016	PASIVO consolidado (en millones de euros)	2017	2016
A) INMOVILIZADO	5.823	5.766	A) FONDOS PROPIOS	(3.309)	(2.940)
Inversiones destinadas al uso general	713	700	Patrimonio	1.525	1.526
Inmovilizaciones inmateriales	34	31	Resultados de ejercicios anteriores	(4.464)	(3.833)
Inmovilizaciones materiales	3.980	3.954	Resultados del ejercicio	(370)	(633)
Inversiones gestionadas	456	459	B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	51	-
Inversiones financieras permanentes	640	622	C) ACREEDORES A LARGO PLAZO	7.702	7.605
B) GASTOS A DISTRIBUIR VARIOS EJERCICIOS	15	18	Endeudamiento a l/p	7.555	7.463
C) ACTIVO CIRCULANTE	389	303	Fianzas y depósitos	147	142
Existencias	7	6	D) ACREEDORES A CORTO PLAZO	1.785	1.422
Deudores	185	254	Endeudamiento a c/p	998	662
Tesorería	197	43	Acreedores	787	760
TOTAL ACTIVO	6.227	6.087	TOTAL PASIVO	6.227	6.087

El balance de situación consolidado presenta unos fondos propios negativos de 3.309 millones de euros y un fondo de maniobra negativo de 1.396 millones de euros. Estos datos, unidos al elevado endeudamiento que alcanza los 8.553 millones de euros, ponen de manifiesto un grave desequilibrio patrimonial de la situación económico financiera de la CA.

El endeudamiento de una entidad pública supone trasladar a las generaciones futuras el gasto presupuestario actual, lo cual solo es admisible cuando este gasto se destine a inversiones de las que puedan hacer uso las generaciones presentes y futuras, pero no para financiar gasto corriente del ejercicio, por lo que el límite máximo del endeudamiento no debería superar la cifra de las inversiones en inmovilizado. La legislación española sobre endeudamiento público recoge los anteriores criterios y establece un límite anual al recurso

al endeudamiento y una afectación de este recurso que solo puede destinarse a financiar exclusivamente gastos de inversión¹.

El balance consolidado refleja un endeudamiento superior al inmovilizado en 2.730 millones de euros. Adicionalmente, el remanente de tesorería consolidado negativo por 348 millones de euros pone de manifiesto las necesidades de endeudamiento actual pendientes de financiar. La suma de ambos coincide aproximadamente con los fondos propios negativos (3.309 millones de euros) que representan el gasto corriente por servicios ya prestados en el pasado cuya financiación se está trasladando a futuras generaciones.

Los fondos propios negativos se han generado por los continuos desequilibrios anuales propiciados por la insuficiencia de los ingresos de la CA para hacer frente a su actividad corriente que, tal y como se detalla a continuación, para el ejercicio 2017 se ha cuantificado en 49 millones de euros (antes de las necesidades de reposición del inmovilizado de 120 millones de euros y de los costes financieros de la deuda acumulada de 180 millones de euros).

La cuenta del resultado económico patrimonial consolidada (entes SERPA) del ejercicio 2017 presenta unas pérdidas de 370 millones de euros. En el anexo 3 se detalla la aportación al consolidado de los distintos entes públicos.

¹ Artículo 135. 3 de la Constitución, artículo 110 del Estatuto de Autonomía de Aragón, artículo 14 LOFCA y artículo 97 TRLHCA.

GASTOS	Ejercicio 2017	Ejercicio 2016	INGRESOS	Ejercicio 2017	Ejercicio 2016
Total	5.387	5.253	Total	5.015	4.621
APROVISIONAMIENTOS	510	494	INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	3.572	3.267
Consumos	356	351	Ingresos tributarios	3.513	3.213
Otros gastos externos	154	143	Ingresos por ventas y prestación de servicios	59	54
GASTOS DE FUNCIONAMIENTO DE LOS SERVICIOS Y PRESTACIONES SOCIALES	2.765	2.686	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	40	28
Gastos de personal	2.093	2.024	Reintegros	19	6
Dotaciones para amortización inmovilizado	68	67	Otros ingresos de gestión	19	15
Variación de provisiones de tráfico	(9)	(25)	Otros intereses e ingresos asimilados	2	7
Otros gastos de gestión	419	397			
Gastos financieros y asimilables	171	178			
Variación de las provisiones de inversiones financieras	23	45			
TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1.845	1.717	TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1.206	1.181
Transferencias y subvenciones corrientes	1.615	1.514	Transferencias y subvenciones corrientes	1.070	1.081
Transferencias y subvenciones de capital	229	203	Transferencias y subvenciones de capital	136	100
PÉRDIDAS Y GASTOS EXTRAORDINARIOS	267	356	GANANCIAS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS	197	145
Pérdidas procedentes de inmovilizado	170	117	Beneficios procedentes del inmovilizado	180	113
Gastos extraordinarios	97	239	Ingresos extraordinarios	17	32
			DESAHORRO	370	633

Si del resultado del ejercicio se descuentan los resultados extraordinarios, las amortizaciones del inmovilizado, las dotaciones para provisiones y los resultados financieros, se obtiene un resultado negativo de 49 millones de euros, mejorando la situación respecto de los ejercicios anteriores debido al significativo aumento de los ingresos.

	Ejercicio 2017	Ejercicio 2016	Ejercicio 2015
Resultado del ejercicio	(370)	(633)	(1.167)
Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	68	67	71
Variación de provisiones de tráfico	(9)	(25)	146
Variación de las provisiones de inversiones financieras	23	45	50
Gastos e ingresos financieros (netos)	169	171	194
Gastos e ingresos extraordinarios (netos)	70	211	216
Resultado ajustado	(49)	(164)	(490)

Este dato pone de manifiesto que, independientemente de las cargas del pasado provenientes de la deuda y el coste financiero asociado a la misma, la actividad de la CA en 2017 sigue siendo deficitaria en 49 millones de euros, si bien ha mejorado respecto a los 490 millones de euros del ejercicio 2015 (nivel 1).

A este importe habría que añadir los costes financieros de la deuda que, en función del stock de deuda al 31 de diciembre de 2017 a un coste medio del 2,2 %, se han estimado en 180 millones de euros ² (nivel 2) y el coste de la tasa de reposición del inmovilizado ³ que viene dada por la amortización anual del mismo y que la Cámara de Cuentas estima en al menos 120 millones de euros (nivel 3), por lo que el resultado negativo se aumentaría hasta los 349 millones de euros, todo ello sin tener en cuenta otras necesidades extraordinarias que pudieran surgir distintas de la actividad ordinaria.

De los 5.790 millones de euros de ingresos presupuestarios del ejercicio 2017, 1.802 millones de euros provienen del endeudamiento o están afectos a gastos concretos, por lo que 3.988 millones de euro⁴, son los ingresos propios de la CA disponibles para financiar su actividad. Dado que este importe se ha manifestado insuficiente serían necesarios los siguientes crecimientos para cubrir cada uno de los niveles señalados en el párrafo anterior:

- Nivel 1: Aumentar los ingresos (o reducir los gastos)⁵ en 49 millones de euros permitiría hacer frente a los gastos ordinarios de la actividad actual de la CA.
- Nivel 2: Aumentar los ingresos en 229 millones de euros permitiría pagar los intereses de la deuda (para la situación de 31 de diciembre de 2017).
- Nivel 3: Aumentar los ingresos en 349 millones de euros permitiría obtener un “ahorro” para renovar el inmovilizado cuando llegara al fin de su vida útil. Y superado este nivel, permitiría ir devolviendo la deuda acumulada.
- Nivel 4: Cuando el crecimiento permita superar los ingresos en 349 millones de euros, todo el exceso sobre este importe permitiría comenzar a devolver la deuda acumulada.

² Un aumento del nivel de endeudamiento o de los tipos aplicables supondría un aumento de este importe.

³ La tasa de reposición del inmovilizado es el ahorro que permite renovar las infraestructuras y los elementos fijos, como edificios, elementos de transporte, equipos informáticos, etc., cuando estos llegan al fin de su vida útil. De no incluirse este ahorro habría que incurrir en nuevo endeudamiento para renovarlo.

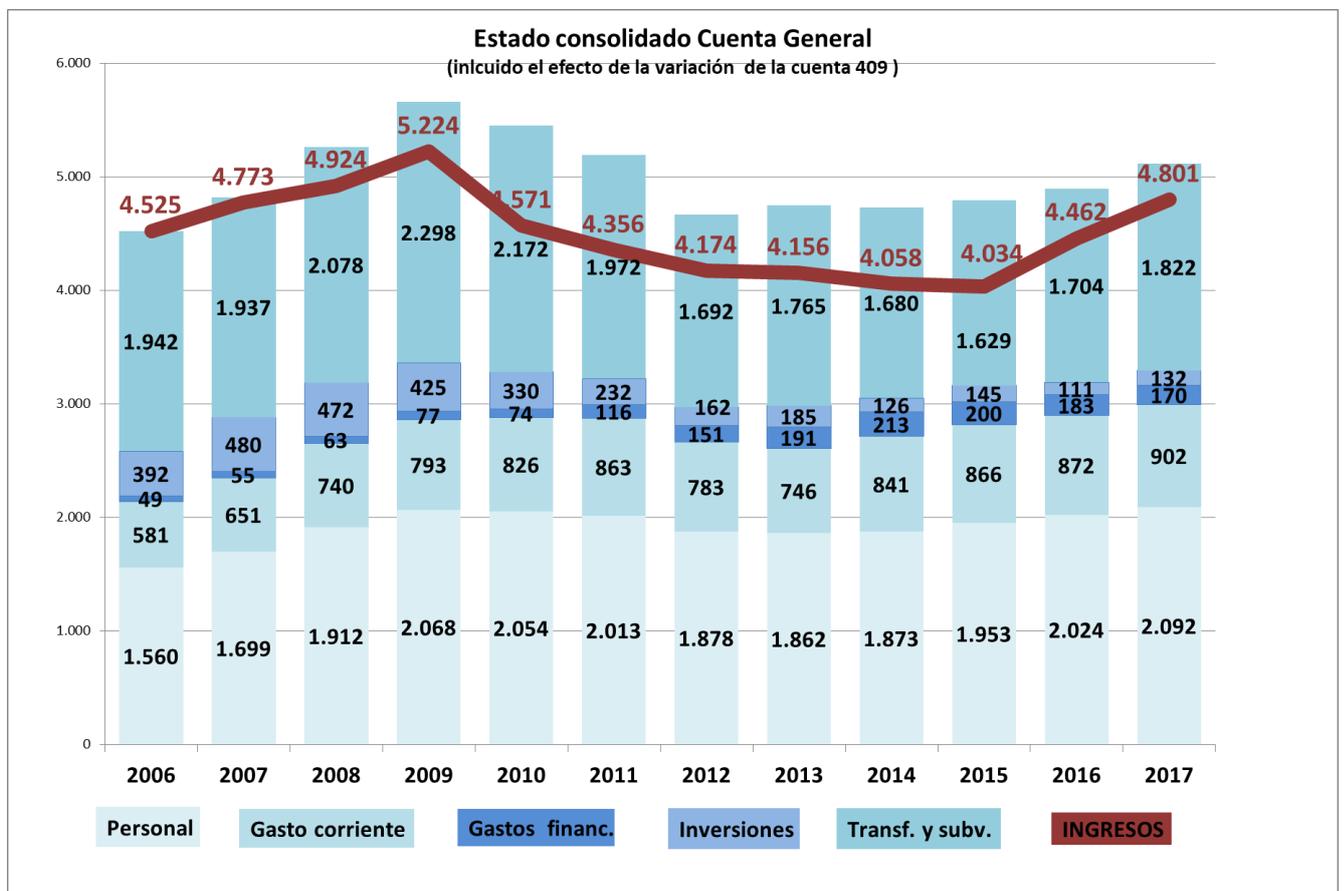
⁴ Este importe se ha calculado restando a los 5.790 millones de euros de ingresos del ejercicio 2017 los siguientes: 985 millones de ingresos por endeudamiento, 572 millones de fondos europeos, 53 millones de ingresos afectados del INAEM, 68 millones de ingresos afectados a gastos del IAA, 16 millones de ingresos por tasas y 108 millones de ingresos de subvenciones y convenios afectados a gasto..

⁵ Las medidas de ahorro pueden venir de un aumento de los ingresos, de una disminución del gasto o de una combinación de ambos.

En resumen, la situación sería la siguiente:

Nivel	Necesidades	Necesidades acumuladas
Nivel 1	49	49
Nivel 2	+180	229
Nivel 3	+120	349

Todo lo anterior trae causa de las liquidaciones de los presupuestos de los ejercicios anteriores, cuya evolución gráfica, ajustada por el efecto de cuenta 409 para reflejar el gasto real de cada ejercicio, ha sido la siguiente:



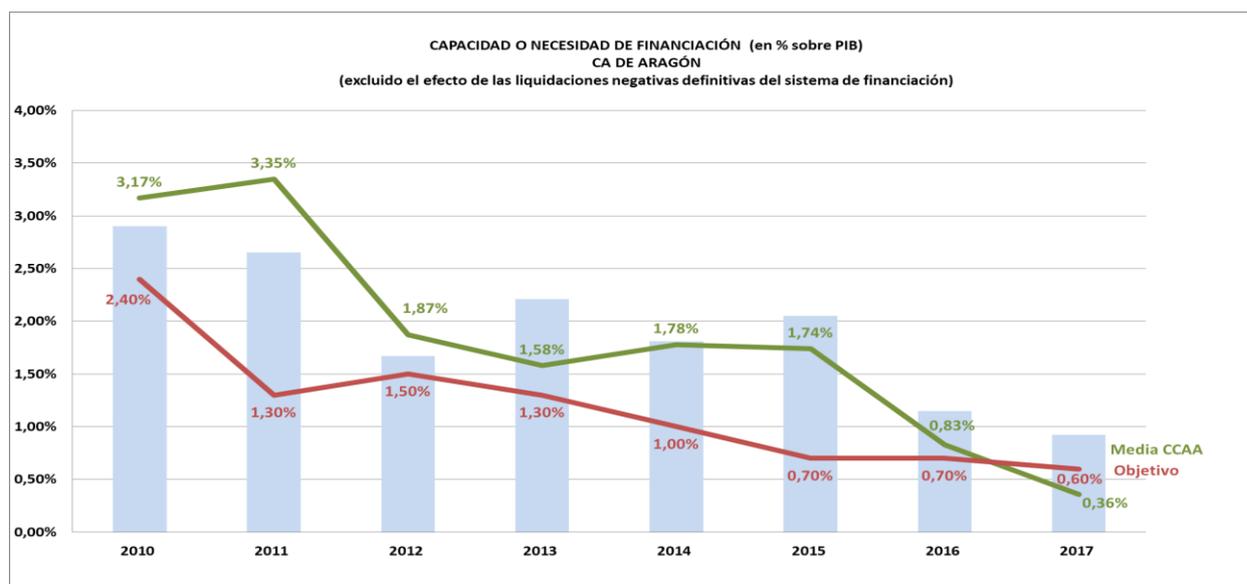
Fuente: ELP consolidado de las Cuentas Generales de los ejercicios 2006-2017 (sin operaciones financieras). En cada ejercicio se ha ajustado la variación de la cuenta 409 por capítulos (capítulos 1 a 7).

Desde 2006 (primer ejercicio en el que la Cuenta General presenta datos consolidados de ejecución presupuestaria), el gasto no financiero se situó por encima de los ingresos no financieros, haciendo necesario un continuo recurso al endeudamiento para financiar los déficits presupuestarios generados en cada ejercicio.

El efecto de la crisis económica se manifestó con una caída de los ingresos desde el ejercicio 2009 que no se vio acompañada por una reducción proporcional de los gastos. Esta situación comenzó a corregirse en el ejercicio 2016 gracias al aumento de los ingresos procedentes

principalmente del sistema común de financiación (265 millones de euros más en 2016 y 218 millones más en 2017) y a la mejora de la recaudación de los tributos propios (18 millones más en 2016 y 38 millones más en 2017).⁶

Esta situación se refleja también en los datos de déficit de la CA de Aragón. En el siguiente gráfico se presenta la evolución del déficit de la CA de Aragón entre los ejercicios 2010-2017, comparativamente con el objetivo de déficit de cada ejercicio y con el déficit medio de las CCAA:



Fuente: Informes sobre el grado de cumplimiento de estabilidad presupuestaria del MINHAP.

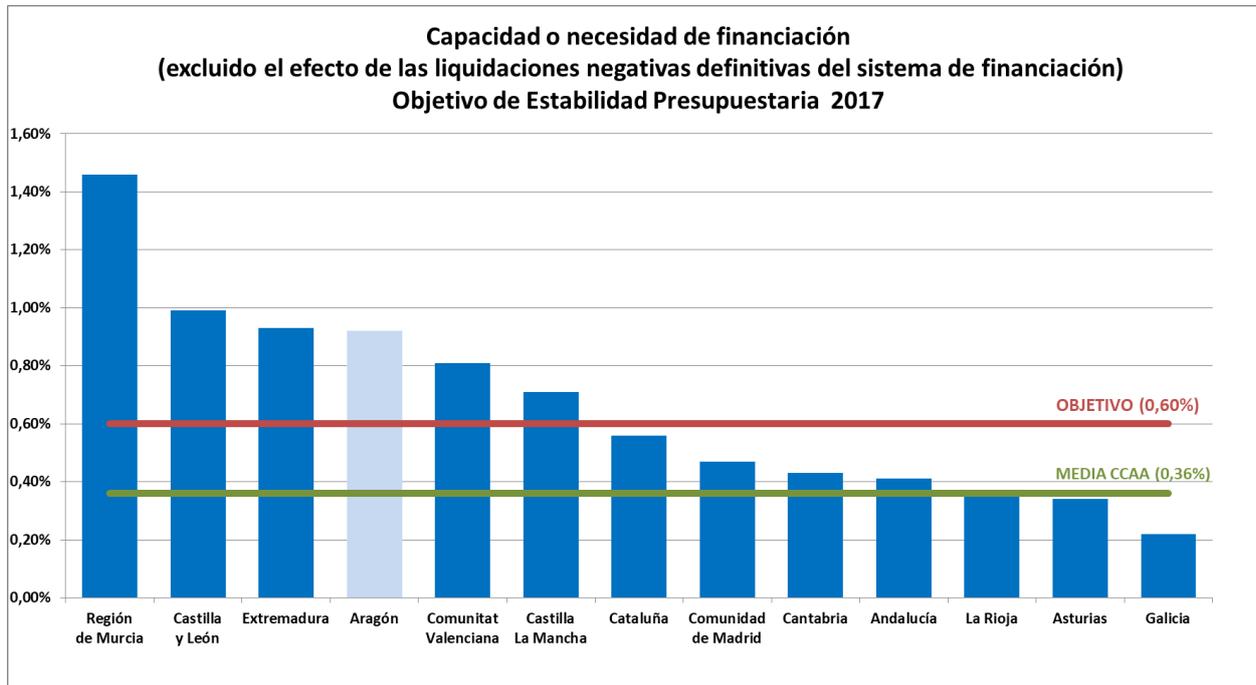
En el ejercicio 2017 fiscalizado, la Comunidad Autónoma volvió a incumplir el objetivo de estabilidad presupuestaria previsto, habiendo alcanzado un déficit de 332 millones de euros, (equivalente al 0,92 % del PIB regional) que supone una desviación de 116 millones de euros respecto del objetivo fijado del 0,6 % (216 millones de euros).

También incumplió la CA de Aragón la regla de gasto en 2017 (art. 12 LOEPSF), dado que la variación del gasto computable del ejercicio 2017 respecto del 2016 fue del 3,2 %, superior al objetivo del 2,1 % fijado para este ejercicio.

Respecto del objetivo de sostenibilidad de la deuda financiera (arts. 4 y 13 LOEPSF), al cierre del ejercicio 2017, la deuda consolidada de la Comunidad Autónoma computable a efectos del objetivo de sostenibilidad financiera alcanzó un total de 7.959 millones de euros (22 % sobre el PIB regional), que coincide con el objetivo verificado de deuda de 2017.

⁶ Adicionalmente se han aumentado los ingresos por transferencias de la PAC (100 millones más en 2016 y 50 millones más en 2017), si bien estos ingresos no son disponibles por la CA ya que se han de transferir directamente a los agricultores beneficiarios de estos fondos europeos.

En el siguiente gráfico se presentan los datos de déficit del ejercicio 2017 de todas las CCAA, comparativamente con el objetivo fijado (0,6 %) y con la media de déficit de las CCAA:



Fuente: Informe 2017 sobre el grado de cumplimiento de estabilidad presupuestaria (MINHAP. Oct. 2018). En el gráfico no se recogen las autonomías que registraron superávit (País Vasco, Navarra, Canarias y Baleares), aunque si se han tenido en cuenta para el cálculo de la desviación media de las Comunidades Autónomas (0,36%)

Como consecuencia del incumplimiento del objetivo de déficit y de la regla de tasto, la CA está obligada a elaborar un Plan económico Financiero (PEF) que permita el cumplimiento de la totalidad de los objetivos antes de final de 2019.

El PEF de la CA de Aragón 2018-2019, previamente informado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF), fue aprobado por el Pleno del Consejo de Política Fiscal y Financiera en su reunión del 31 de julio de 2018.

2. RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN

2.1. Cumplimiento del plazo de rendición

La Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Aragón correspondiente al ejercicio de 2017 fue rendida el 29 de junio de 2018, dentro del plazo legal que establece el art. 10 de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón, fijado en el 30 de junio del ejercicio inmediato posterior al que se refiere la Cuenta.

Sin embargo, la rendición no fue completa ya que no contenía las cuentas de los Organismos Autónomos y de otras entidades. Se rindieron fuera de plazo las siguientes cuentas anuales, las tres últimas fuera de la Cuenta General:

- Organismos Autónomos (Tomo III de la Cuenta General), el 5/7/2018.
- Parque tecnológico del motor de Aragón, S.A., el 27/7/2018).
- Fundación de Desarrollo de la Comarca del Campo de Daroca, el 27/7/2018.
- Fundación Aragonesa Colección Circa XX Pilar Citoler, el 27/7/2018.

La Cuenta General rendida en 2017 comprende 65 cuentas anuales individuales, cuyo detalle se muestra en el Anexo 1. En el cuadro siguiente se muestran los entes que han rendido en la Cuenta General de 2017 agrupadas por tipos de entidad y plan contable que aplican, comparativamente con los dos ejercicios anteriores:

ENTIDADES (detalle en Anexo 1)	2017	2016	2015
Administración de la CA de Aragón (PGCPCA)	1	1	1
Organismos autónomos (PGCPCA)	5	5	5
Entidades de Derecho Público (PGCPCA y PGC)	11	11	11
Sociedades y entes públicos empresariales (PGC) (*)	23	25	25
Fundaciones Públicas (PG entidades no lucrativas)	16	19	14
Consortios Públicos (PGCP)	7	6	6
Otras Entidades públicas (PGC)	2	2	1
TOTAL	65	69	63

(*) Incluye las cuentas consolidadas de la CEPA

No se integran en la misma las cuentas anuales de 2017 de las Cortes de Aragón y sus instituciones dependientes ni las de la Universidad de Zaragoza, de acuerdo con la normativa aplicable que regula la composición de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma.

2.2. Análisis del perímetro de la Cuenta General

En la Cuenta General 2017 se incluyeron las cuentas anuales de 2 sociedades mercantiles y 4 consorcios en los que la Comunidad Autónoma no ostenta la participación mayoritaria en el capital, ni tiene la representación mayoritaria o el control de su órgano de gobierno, ni financia mayoritariamente su actividad, aunque aparecen clasificados como adscritos al sector "Administraciones Públicas" de la Comunidad Autónoma de Aragón en el inventario de entes del sector público del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas:

- Sociedad para la Promoción y Desarrollo Empresarial de Teruel, S.A.
- Gestión de Residuos de Huesca, S.A.U .

- Consorcio Agrupación nº 1 de Huesca
- Consorcio Patrimonio Ibérico de Aragón
- Consorcio de Transportes del área de Zaragoza
- Consorcio de la Comunidad de Trabajo de los Pirineos

Por el contrario, no se incluyeron en la Cuenta General 2017, resultando preceptivo ⁷, las cuentas anuales de las siguientes entidades en las que la participación de la CA en el capital social, en la dotación fundacional o en el fondo social es superior al 50 %:

- Radio Autonómica de Aragón, S.A.U.
- Televisión Autonómica de Aragón, S.A.U.
- Aragón Plataforma Logística, S.L.U.⁸

Finalmente, en el inventario de entes del sector público del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se comprueba que existe una fundación en la que el número de patronos nombrados por la CA es mayoritario:

- Fundación Univespaña ⁹

Salvo por las incidencias recogidas en los párrafos anteriores, la Cuenta General de la Comunidad Autónoma del ejercicio 2017 se presentó completa a la Cámara de Cuentas recogiendo las cuentas anuales de todas las entidades dependientes de la Comunidad Autónoma de Aragón, de acuerdo con lo establecido en el TRLHCA y en el Decreto 22/2003, de 28 de enero, por el que se regula el sistema de información de la contabilidad de la Administración, de los organismos públicos y de las empresas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

2.3. Análisis de la información contenida en las cuentas anuales individuales que forman la Cuenta General

En general, se mantienen las mismas incidencias identificadas en anteriores fiscalizaciones:

- a) La liquidación del presupuesto de gastos de la Administración de la Comunidad Autónoma y del presupuesto consolidado esta distorsionada por los datos de la ejecución presupuestaria de la sección 01, Cortes de Aragón, que no coinciden con la ejecución real del presupuesto propio de la institución que se liquida de forma independiente. Aunque los pagos que realiza la Comunidad Autónoma a las Cortes para financiar su presupuesto tienen naturaleza contable de transferencias corrientes y de capital, la Comunidad Autónoma los presupuesta y contabiliza en los siguientes

⁷ Arts. 22 y 23 del Decreto 22/2003, de 28 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se regula el sistema de información de la contabilidad de la Administración, de los organismos público y de las empresas de la Comunidad Autónoma de Aragón.

⁸ Sociedad creada el 4/12/2017 e inscrita en el registro mercantil el 14/12/2017 (alegación 51).

⁹ La Cámara de Cuentas no ha dispuesto de sus cuentas anuales individuales para comprobar la composición del patrimonio fundacional y si se financia mayoritariamente por la CA de Aragón.

capítulos de gasto, como una sección más (Sección 01) del estado de liquidación del presupuesto de gastos de la Administración de la CA:

ELP GASTOS (SECCIÓN 01)	CRÉDITOS INICIALES	MODIF. NETAS	CRÉDITOS DEFINIT.	ORN	PAGOS	PENDIENTE PAGO
1.- Gastos de personal	13	-	13	13	11	2
2.- Gastos corrientes bienes y serv.	6	-	6	6	5	1
3.- Gastos financieros	-	-	-	-	-	-
4.- Transferencias corrientes	4	-	4	4	3	1
Total operaciones corrientes	23	-	23	23	19	4
6.- Inversiones reales	-	-	-	-	-	-
Total operaciones de capital	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017	23	-	23	23	19	4

Estos gastos se deberían haber registrado como transferencias a las Cortes de Aragón por importe de 22,96 millones de euros en el capítulo 4, Transferencias Corrientes, y por importe 0,46 millones de euros en el capítulo 7, Transferencias de Capital.

- b) Ninguna de las cuentas anuales individuales de los entes administrativos incluyen la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y la memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos programados, con indicación de los previstos alcanzados y del coste de los mismos, exigidas por el art 84.3 del texto refundido de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón.
- c) La Cuenta General de la Comunidad Autónoma de 2017 no es desde un punto de vista formal una cuenta consolidada de los estados contables del conjunto de entidades del sector público autonómico, circunstancia que objetivamente limita la fiscalización de dicha cuenta.

Por sectores, en el ámbito de las entidades administrativas la CA incorpora en el apartado 5 "Entidad Consolidada" de la Memoria de la Cuenta de la Administración (Tomo II de la Cuenta General, págs. 593 a 621) unos estados de liquidación de los presupuestos de ingresos y gastos consolidados de las entidades presupuestarias principales: la Administración de la Comunidad Autónoma, todos los organismos autónomos y algunos entes públicos. Esta información consolidada no se exige en el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón ni en la legislación presupuestaria, ya que la Comunidad Autónoma no ha dictado normativa propia sobre la consolidación presupuestaria, por lo que constituye una mejora que facilita el análisis conjunto de la gestión contable y presupuestaria de las entidades incluidas en su perímetro. Sin embargo, convendría que su alcance se extendiera al resto de los estados contables (balance y cuenta del resultado económico-patrimonial) y a la totalidad de las entidades de naturaleza administrativa ya que en la actualidad no incluye la ejecución presupuestaria de algunas entidades de Derecho público relevantes y de la mayoría de los consorcios.

En el ámbito del sector público empresarial, la Cuenta General incorpora las cuentas anuales consolidadas de las sociedades pertenecientes a la Corporación Empresarial Pública de Aragón, S.L.U. y la entidad pública Corporación Aragonesa de Radio y Televisión presenta en sus cuentas anuales un documento de consolidación con sus dos sociedades dependientes que no es objeto de auditoría.

Las cuentas de las fundaciones públicas de la CA no se presentan consolidadas.

- d) Respecto de las incidencias detectadas en anteriores fiscalizaciones sobre la información de las memorias de las cuentas anuales individuales, en las que faltan o se presentan incompletos algunos estados contables y otros documentos exigidos por el Plan General de Contabilidad de la Comunidad Autónoma de Aragón, a partir del ejercicio 2015 se han producido mejoras mediante la incorporación de información sobre epígrafes de la memoria sin contenido o incompletos (Tomo I, pág. 474-477).

Además, se ha incorporado un apartado de información complementaria al contenido de la memoria (Tomo II, pág. 623 y siguientes), en el que se informa sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria (déficit, regla de gasto, deuda pública, periodo medio de pago a proveedores), adhesión al Fondo de Financiación a CCAA, ingresos del sistema de financiación autonómica y de tributos cedidos, cartas de compromiso. A diferencia del ejercicio anterior, la Cuenta General de 2017 no incluye la información consolidada sobre las obligaciones pendientes de aplicar al presupuesto y el efecto en la ejecución presupuestaria y en el gasto real devengado del ejercicio.

- e) Las Memorias de las cuentas anuales de los entes de la Comunidad Autónoma sujetos a contabilidad pública:
- no incluyen información sobre el número de empleados incluido dentro de cada uno de los grupos de personal (funcionario, laboral, eventual, otro personal) clasificados en las categorías y escalas en que se distribuye cada grupo, tal y como prevé el Plan General de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón en su cuarta parte (Cuentas anuales)
 - no informan correctamente del número real de trabajadores, pues se recoge en un mismo estado información sobre dos variables, una de carácter dinámico (gasto de personal de todo el ejercicio) y otra de carácter estático (perceptores de la nómina del mes de diciembre), quedando esta información desvirtuada por factores de ciclo y estacionalidad
 - en la Memoria de la Administración de la CA se incluye, como personal propio, a un total de 412 Secretarios de Juzgados de Paz y, por el contrario, no se computa a 14 trabajadores funcionarios. La cifra de gastos de personal incluye 13,7 millones de euros de libramientos trimestrales a la sección 01 (Cortes de Aragón, Justicia y Cámara de Cuentas) que en realidad no constituye gasto devengado por trabajadores al servicio de la CA
 - la Memoria del SALUD no incluye como personal propio a los 260 empleados procedentes del extinto Consorcio Aragonés Sanitario de Alta Resolución (CASAR),

que fueron integrados en este organismo autónomo por ley 12/2014, de 18 de diciembre. Sin embargo, si consta reflejado su gasto de personal, repartido entre el resto de trabajadores de este organismo autónomo. La Memoria incluye también como gasto de seguros sociales los complementos de pensión a personal sanitario no facultativo jubilado.

3. PRESUPUESTO CONSOLIDADO

3.1. INTRODUCCIÓN

La Cuenta de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón de 2017 incluye en el apartado 5 “Entidad Consolidada” de la memoria un estado consolidado de la liquidación presupuestaria. En esta consolidación se incluyen las trece entidades autonómicas que registran su contabilidad en el sistema corporativo de información económico-financiera SERPA, que son las siguientes:

- la Administración de la Comunidad Autónoma
- los cinco organismos autónomos Servicio Aragonés de Salud (SALUD), Instituto Aragonés de Empleo (INAEM), Instituto Aragonés de Servicios Sociales (IASS), Instituto Aragonés de la Juventud (IAJ), Instituto Aragonés de la Mujer (IAM)
- 7 entidades de Derecho público: Aragonesa de Servicios Telemáticos (AST), Instituto Aragonés del Agua (IAA), Instituto Aragonés de Gestión Ambiental (INAGA), Agencia de Calidad y Prospectiva Universitaria de Aragón (ACPUA), Banco de Sangre y Tejidos de Aragón (BSTA), Centro de Investigación y Tecnología de Aragón (CITA), e Instituto Aragonés de Ciencias de la Salud (IACS).

Estas entidades representan el 97 % del personal, el 96% de los gastos y el 86 % del activo agregado.

El estado de liquidación del presupuesto de la “Entidad Consolidada”, elaborado por la Intervención General mediante la eliminación de las transferencias internas entre las trece entidades que integran el perímetro de consolidación, presenta unos créditos y previsiones iniciales de 5.577 millones de euros en 2017, que suponen un incremento respecto del ejercicio anterior de un 8,7 % (447 millones de euros más que en 2016). La ejecución presupuestaria de los gastos consolidados alcanzó el 97% (5.682 millones de euros de ORN) y la de ingresos el 99% (5.790 millones de euros de derechos reconocidos netos).

Las transferencias internas eliminadas para la elaboración del presupuesto “consolidado” alcanzan un total de 2.356 millones de euros, entre las que destacan las transferencias al SALUD (1.896 millones de euros de obligaciones reconocidas netas en 2017), seguidas del IASS (354 millones de euros de obligaciones reconocidas netas en 2017). Al no consolidarse sus presupuestos, no han sido objeto de eliminación las transferencias y subvenciones concedidas a otras entidades del sector público autonómico por un total de 121 millones de euros, principalmente a CARTV, IAF y las empresas públicas CEPA y SARGA, ni las transferencias por importe de 174 millones de euros efectuadas a la Universidad de Zaragoza, figurando estos gastos registrados en la liquidación consolidada de la CA.

Transferencias y subvenciones eliminadas en presupuesto "consolidado" (ORN)	Capítulo 4		Capítulo 7	
	2017	2016	2017	2016
Transferencia al SALUD	1.866	1.978	31	13
Transferencia al IASS	352	320	2	2
Transferencia al INAEM	55	51	1	1
Transferencia al IAA	-	-	4	4
Transferencia a AST	17	14	2	2
Transferencia al IAJ	4	4	-	-
Transferencia al IAM	4	3	-	-
Transferencia al INAGA	1	1	-	-
Transferencia al CITA	8	7	1	-
Transferencia al IACS	4	4	1	1
Transferencia al BSTA	-	-	-	-
Transferencia a ACPUA	1	-	-	-
TOTAL ORN	2.313	2.382	43	23

A continuación se presenta el estado consolidado de la liquidación presupuestaria que consta en la Cuenta General del ejercicio 2017 (pág. 593-621 del Tomo II).

3.1.1. Clasificación económica

La liquidación del presupuesto de ingresos consolidado en 2017 fue la siguiente:

PRESUPUESTO DE INGRESOS 2017	PREV. INICIALES	MODIFIC.	PREVISIONES DEFINITIVAS	DRN	% Grado ejecución	COBROS	% Grado realización	PDTE COBRO
1.- Impuestos directos	1.461	33	1.494	1.554	104%	1.505	97%	49
2.- Impuestos indirectos	1.923	34	1.958	1.949	99%	1.906	98%	42
3.- Tasas, p. públicos y otros ingr.	61	3	65	111	172%	85	77%	26
4.- Transferencias corrientes	1.011	55	1.066	1.036	97%	999	96%	36
5.- Ingresos patrimoniales	9	-	9	14	164%	12	86%	3
Total operaciones corrientes	4.465	125	4.591	4.665	102%	4.508	97%	157
6.- Enajenación de invers. reales	-	-	-	-	-	-	-	-
7.- Transferencia de capital	151	(2)	149	136	91%	132	97%	4
Total operaciones de capital	151	4	149	136	91%	132	97%	4
8.- Activos financieros	3	-	3	4	142%	4	100%	-
9.- Pasivos financieros	958	130	1.087	985	91%	975	99%	10
Total operaciones financieras	961	130	1.090	989	91%	979	99%	11
TOTAL GENERAL 2017	5.577	253	5.831	5.790	99%	5.619	97%	171

Los derechos reconocidos netos ascienden a 5.790 millones de euros en 2017 (5.489 millones de euros en 2016), correspondiendo el 97 % a los ingresos generados por la Administración de la CA (ver apartado 3.4). En 2017, los derechos reconocidos han aumentado un 5,5 % (301 millones de euros más que en 2016), fundamentalmente por el mejor rendimiento del sistema de financiación (sobre todo del IRPF y del IVA).

Las principales fuentes de financiación son los impuestos, que representan el 60 % del total de derechos reconocidos de 2017, aunque las transferencias corrientes y el endeudamiento han aumentado su peso en los últimos años (en 2017 representan el 18 % y 17 % de los DRN, respectivamente).

La liquidación del presupuesto de gastos consolidado en 2017 fue la siguiente:

PRESUPUESTO DE GASTOS 2017	CRÉDITO INICIAL	MODIFIC.	CRÉDITO DEFINITIVO	ORN	% Grado ejecución	PAGOS	% Grado realización	PENDIENTE PAGO
1.- Gastos de personal	2.049	55	2.104	2.092	99%	2.089	99%	3
2.- Gastos en bienes corrientes y servicios	818	114	932	893	96%	758	85%	134
3.- Gastos financieros	183	(12)	171	170	99%	168	99%	1
4.- Transferencias corrientes	1.579	73	1.652	1.610	97%	1.496	93%	114
5.- Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria	14	(14)	-	-	-	-	-	-
Total operaciones corrientes	4.643	(216)	4.859	4.764	98%	4.511	95%	252
6.- Inversiones reales	170	(5)	165	134	81%	89	66%	45
7.- Transferencias de capital	240	(4)	236	214	91%	90	42%	124
Total gastos de capital	409	(9)	401	348	82%	179	54%	169
8.- Activos financieros	3	46	49	49	100%	49	100%	-
9.- Pasivos financieros	521	-	521	521	100%	517	99%	3
Total operaciones financieras	524	46	570	570	100%	567	99%	3
TOTAL GENERAL 2017	5.577	253	5.831	5.682	97%	5.258	93%	424

Las obligaciones reconocidas netas consolidadas ascienden a 5.682 millones de euros en 2017 (5.376 millones de euros en 2016). Destaca el peso de los gastos de personal, que representan el 37 % de las obligaciones reconocidas netas de 2017 (38 % en 2016), seguidos de las transferencias corrientes (28 % en ambos ejercicios) y de los gastos del capítulo 2 (16 % en 2017 y 19% en 2016).

Las obligaciones reconocidas netas han aumentado un 5,7 % respecto de 2016 (306 millones de euros más), fundamentalmente por el efecto de las operaciones financieras. En 2017 el volumen de amortización de deuda ha sido de 521 millones de euros, frente a los 332 millones de euros de deuda que se amortizaron en 2016. Además, en 2017 se destinaron 46 millones de euros de capítulo 8 del presupuesto de gastos a ampliar el capital social de CEPA con la finalidad de que pudiera otorgar un préstamo a la empresa pública Suelo y Vivienda de Aragón, S.L.U. para cancelar su deuda financiera.

3.1.2. Clasificación orgánica

PRESUPUESTO INGRESOS	PREVISIONES INICIALES	MODIFIC.	PREVISIONES DEFINITIVAS	DRN	% GRADO EJECUCIÓN	RECAUDACIÓN NETA	% GRADO REALIZACIÓN	PENDIENTE COBRO
Administración CA	5.416	237	5.653	5.596	99%	5.501	98%	94
SALUD	15	1	16	25	155%	19	78%	5
IASS	12	-	12	18	147%	15	85%	3
INAEM	48	9	57	55	96%	30	54%	25
IAJ	1	-	1	1	108%	1	85%	-
IAM	-	-	-	-	-	-	0%	-
IAA	61	-	61	70	114%	41	58%	29
AST	2	5	7	4	62%	1	27%	3
CITA	3	2	5	6	124%	4	73%	2
IACS	5	-	5	3	55%	1	41%	2
BSTA	9	-	9	9	100%	1	8%	8
INAGA	4	-	4	4	105%	4	100%	-
ACPUA	-	-	-	-	207%	-	55%	-
TOTAL EJERCICIO 2017	5.577	254	5.831	5.790	99%	5.619	96%	171

Los ingresos de la Administración representan el 97 % en el conjunto de ingresos consolidados (ver apartado 3.4). La gestión financiera del resto de entidades públicas solo supone el 3 % de los ingresos consolidados.

El cuadro siguiente se refleja la ejecución de los gastos consolidados por entidades. La Administración de la CA y el SALUD representan aproximadamente el 90 % del conjunto de los gastos consolidados.

PRESUPUESTO DE GASTOS 2017	CRÉDITOS INICIALES	MODIFIC.	CRÉDITOS DEFINITIVOS	ORN	% GRADO EJECUCIÓN	PAGOS	% GRADO REALIZACIÓN	PENDIENTE PAGO
Administración CA	3.213	86	3.299	3.232	98%	2.961	92%	271
SALUD	1.775	138	1.913	1.897	99%	1.815	96%	82
IASS	366	-	367	335	91%	317	95%	18
INAEM	104	9	113	97	86%	57	59%	40
IAJ	6	-	6	5	87%	5	95%	-
IAM	4	-	4	3	87%	2	69%	1
IAA	64	1	65	58	90%	49	84%	9
AST	9	17	26	22	85%	21	94%	1
CITA	11	2	13	12	94%	12	98%	-
IACS	10	-	10	9	87%	8	91%	1
BSTA	9	-	9	9	93%	8	89%	1
INAGA	5	-	5	4	91%	4	93%	-
ACPUA	1	-	1	-	60%	-	99%	-
TOTAL EJERCICIO 2017	5.577	253	5.831	5.683	97%	5.258	93%	425

3.1.3. Evolución ejercicios 2010-2017

A partir de 2010 se redujeron las obligaciones contabilizadas, aunque no los gastos realmente realizados. El mayor descenso se produjo en el SALUD, cuyas obligaciones reconocidas netas pasaron de representar aproximadamente 1.900 millones de euros en los años 2011 y 2012 a 1.500 millones en 2013 y 2014. En el caso del IASS, las obligaciones reconocidas netas se redujeron en 38 millones de euros de 2011 a 2014.

Estas caídas tuvieron como contrapartida un incremento del saldo la cuenta 409, Acreedores por obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto, que al cierre del ejercicio 2014 acumulaba 507 millones de euros. En los ejercicios 2015 y 2016, la inyección de liquidez del Fondo de Facilidad Financiera permitió regularizar un volumen de 466 millones de euros y 220 millones, respectivamente, lo que supuso una mayor ejecución presupuestaria de gastos (fundamentalmente en el SALUD, que las ORN superaron los 2.000 millones de euros en ambos ejercicios). Esta inyección de liquidez del Estado permitió en el ejercicio pasado cumplir con los plazos legales de pago (a partir del mes de julio de 2016). En los ejercicios 2016 y 2017, el saldo de la cuenta 409 recoge el volumen normal de gasto mensual que debe ser provisionado al cierre del ejercicio para cumplir con el principio de devengo.

En el siguiente cuadro se presenta la evolución del saldo contable de la cuenta 409, Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, que recoge los gastos devengados pendientes contabilizar presupuestariamente por insuficiencias de crédito u otras causas, según la información oficial proporcionada por el Gobierno de Aragón en la Cuenta General.

EVOLUCIÓN SALDO 409	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Administración CA	18	30	41	57	19	22	13
SALUD (1)	167	11	153	414	213	60	79
IASS	5	6	4	5	1	1	1
INAEM	-	-	-	1	-	-	-
IAA	-	-	3	10	-	-	-
BSTA	5	3	4	3	-	-	-
Total entidades consolidadas	196	52	206	491	235	83	93
CASAR (2)	7	10	13	16	-	-	-
Total Sector Público Autonómico	203	62	219	507	235	83	93
VARIACIÓN ANUAL	-10	-141	+157	+288	-272	-152	+10

(1) Incluye la cuenta 4090001, albaranes pendientes de recibir facturas, por importes de 12 millones de euros (2011), 6 millones de euros (2012), 20 millones de euros (2013), 8 millones de euros (2014), 10 millones de euros (2015), 5,6 millones de euros (2016) y 14 millones de euros (2017).

(2) Con la extinción del CASAR, en 2015 el saldo de la cuenta 409 de esta entidad se integró en el SALUD.

Sobre estos datos oficiales, en los ejercicios 2012 a 2016 la Cámara de Cuentas detectó en sus trabajos de fiscalización que los saldos de la cuenta 409 se encontraban infravalorados. En el ejercicio 2017 se han identificado obligaciones sin contabilizar y sin aplicar a presupuesto por importe de 7,5 millones de euros (apartado 4.8.2.) y otros pasivos omitidos incluidos en la provisión por riesgos y gastos estimada por la Cámara de Cuentas en 94 millones de euros (apartado 4.5).

3.2. ANÁLISIS DE LA SUFICIENCIA DE CRÉDITO

La Ley 4/2017, de 10 de mayo, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2017, aprobó unas previsiones de ingresos y unos créditos iniciales para las entidades fiscalizadas de 7.780 millones de euros, en términos agregados, y 5.577 millones de euros, en términos consolidados.

Los presupuestos de la CA se elaboraron de acuerdo con los objetivos de estabilidad presupuestaria, tal como exigen la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad financiera, así como con la Ley 5/2012, de 7 de junio, de Estabilidad Presupuestaria de Aragón.

Los objetivos de déficit, deuda pública y regla de gasto para 2017 fueron fijados inicialmente por Acuerdo del Consejo de Ministros de 2 de diciembre de 2016. Posteriormente, el 23 de diciembre de 2016 se fijaron los objetivos individuales de déficit y deuda para las CCAA. Los objetivos de estabilidad presupuestaria de la CA de Aragón de 2017 fueron los siguientes:

- Objetivo de déficit => - 0,6 % del PIB regional (- 216 millones de euros)
- Objetivo de deuda => 22 % del PIB regional (7.959 millones de euros)
- Regla de gasto => 2,1 % de tasa de referencia de crecimiento del gasto público computable

En el cuadro siguiente se recoge, de forma comparativa, las estimaciones previstas en la memoria económica del proyecto de presupuestos y el cálculo del déficit según los informes sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria que elabora el Ministerio de Hacienda y Administración Pública:

CONCEPTOS	Informe económico financiero (Proyecto Presupuestos)	Informe grado cumplimiento objetivos estabilidad (MINHAP)	
		Abril 2017	Octubre 2017
Ingresos no financieros	4.616		
Techo de gasto	5.052		
Necesidad financiación neta	-436	-322	-319
Liquidaciones negativas 2008-09	35	35	35
Previsión inejecución presupuestaria	122		
Recaudación incierta	-27	-53	-45
Reducción cuenta 409	71	-2	-1
Otros ajustes	17	9	-2
Total ajustes	218	-11	13
DÉFICIT 2017	-218	-333	-332
PIB Aragón	36.389	36.054	36.054
Objetivo déficit	-0,6%	-0,92%	-0,92%

(*) Nota: el PIB regional estimado utilizado en diciembre de 2017 para el cálculo del objetivo de déficit es superior al que finalmente se obtuvo en 335 millones de euros, por lo que la mayor capacidad de gasto supone una desviación de 3 millones por este motivo.

Como se observa en el cuadro anterior, la CA alcanzó un déficit de -332 millones de euros (-0,92 % del PIB), desviándose del objetivo en 116 millones de euros.

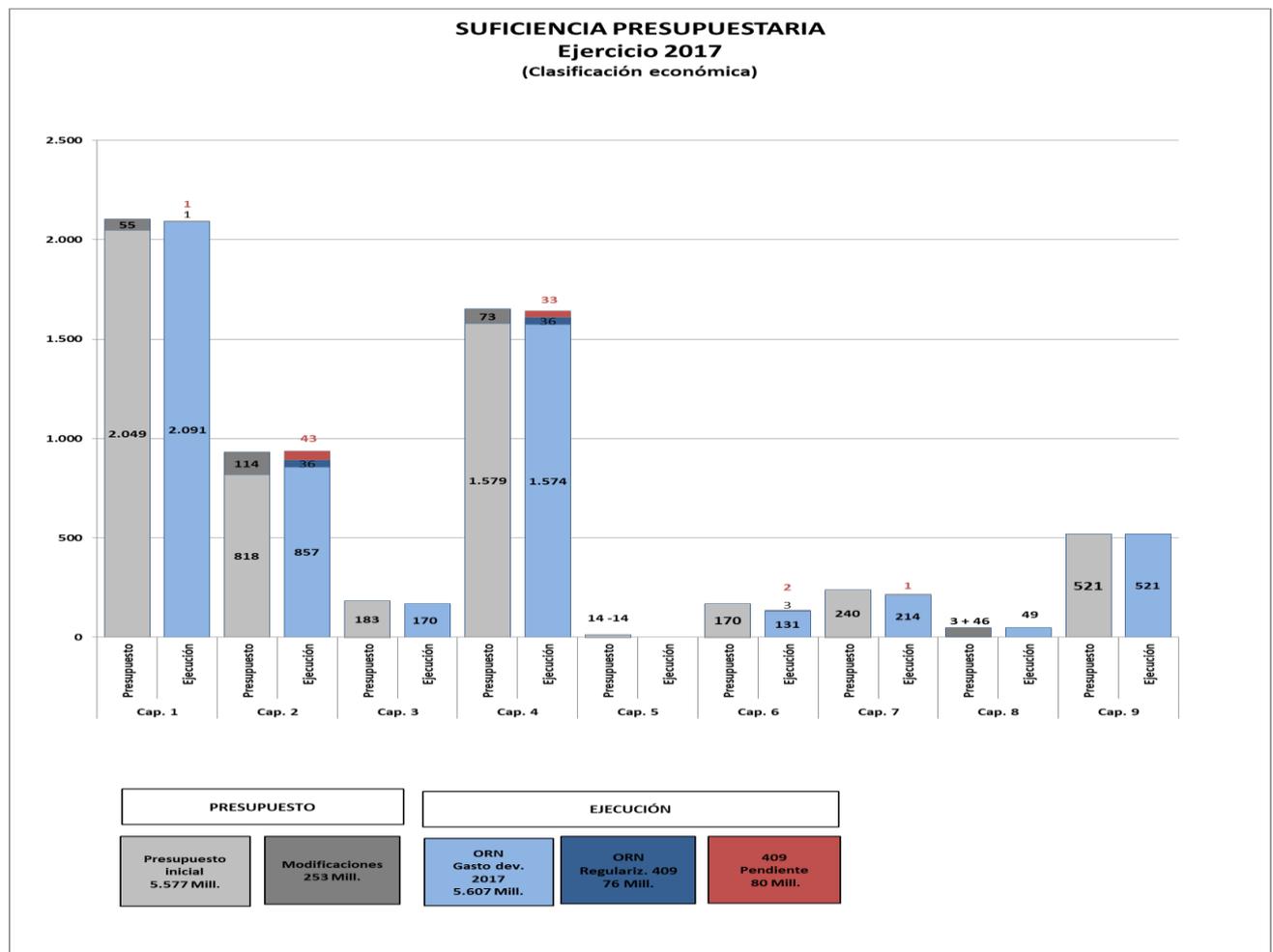
La principal razón de la desviación del objetivo de déficit deriva de las estimaciones del proyecto de Ley de presupuestos, que contaban con una inejecución presupuestaria de 122 millones de euros para poder cumplir con el objetivo de déficit del 0,6 %, que no se han

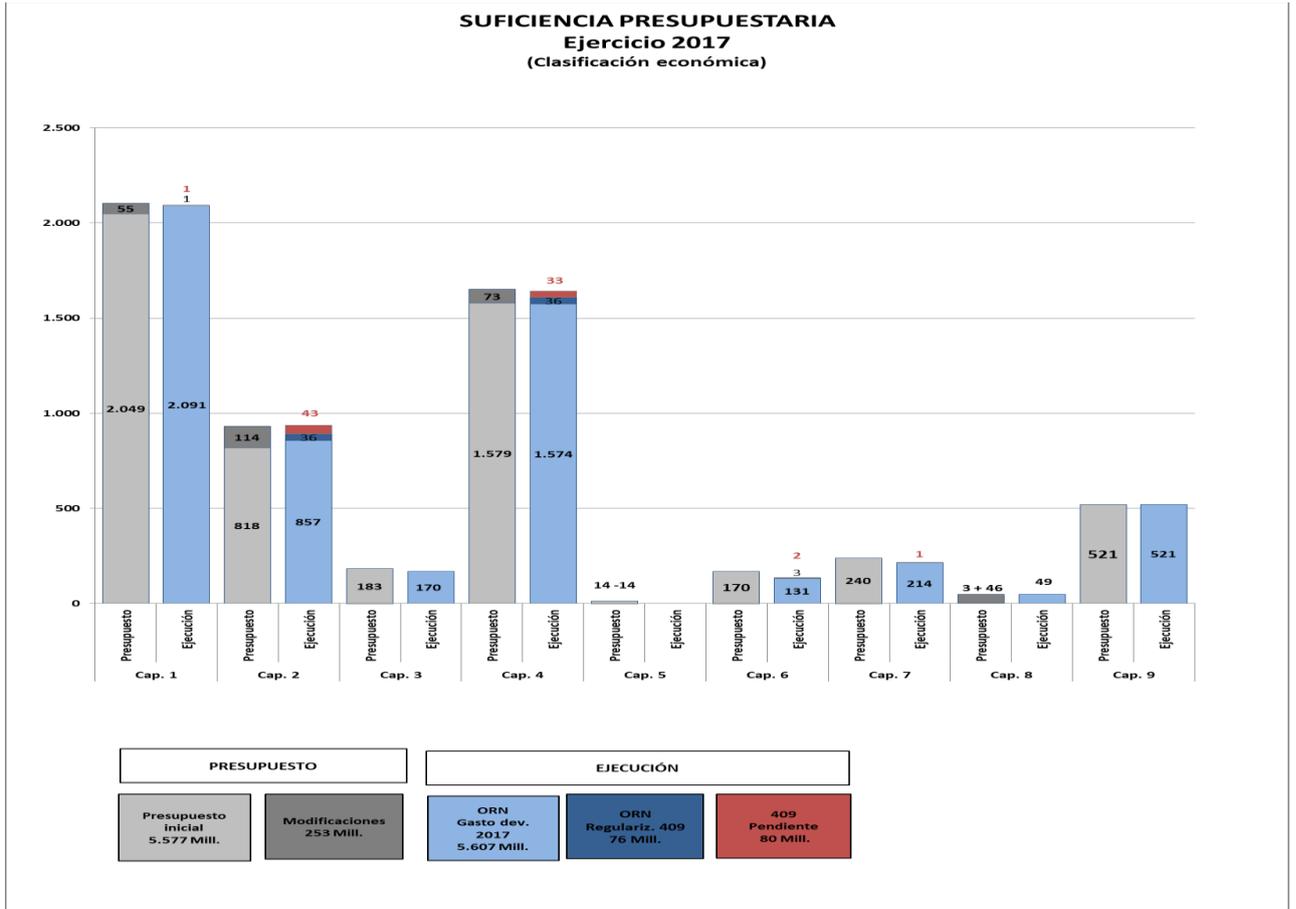
cumplido. Además, según el proyecto de Ley de presupuestos, se esperaba reducir la cuenta 409 en 71 millones de euros (de los 78 millones de euros que quedaron pendientes en 2016), y sin embargo, la cuenta 409 mantiene un saldo similar al del ejercicio anterior.

Del análisis del estado de liquidación del presupuesto consolidado y del gasto real devengado en 2017, se desprende que los créditos iniciales del presupuesto aprobado adolecían de una insuficiencia de crédito de 194 millones de euros, a los que habría que añadir 78 millones de euros de gastos de ejercicios anteriores, que habían quedado pendientes de imputar a presupuesto en la cuenta 409 al cierre de 2016, lo que hace un total de 272 millones de euros.

No obstante, los fondos obtenidos del Fondo de Facilidad Financiera y otras modificaciones han ampliado el presupuesto “consolidado” en 253 millones de euros, y así poder reconocer presupuestariamente la mayor parte de estos gastos. En consecuencia, el saldo de la cuenta 409 se ha mantenido en 79 millones de euros al cierre de 2017.

A continuación se presenta gráficamente este análisis por capítulos y por entidades:





En el cuadro siguiente se recogen los principales programas de gasto con insuficiencia presupuestaria en el presupuesto aprobado. Conviene advertir, no obstante, que algunos de los gastos devengados en 2017 se tramitan y pagan en 2018 (señalados con * en el cuadro):

Entidad	Programa	Denominación	Concepto	INSUFICIENCIA		
				MODIF. CTO.	Pendiente 409	TOTAL
Admón CA	4221 - 4222 4223 - 4224	Educ. Infantil y primaria, FP, secundaria, especial y artística	Nómina enseñanza pública (cap. 1)	27		27
			Nómina enseñanza concertada (cap. 4)	18 ¹⁰	(*)	18
	5111	Vertebrac. Territorio, Movilidad y vivienda	Ampliación de capital Suelo y Vivienda de Aragón, S.L.U. (cap. 8)	46		46
	5131	Carreteras	Concesión autopista ARA1 (cap. 4)	3	1	4
	6311	Gestión e Inspección de Tributos	Remuneración agentes mediadores independientes (cap. 2)	1		1
	9112	Cohesión Comarcal	Helicóptero de emergencias sanitarias	2		2
SALUD	4131	Asistencia Sanitaria	Gasto de personal SALUD (cap. 1)	33	1	34
			Gasto corriente en bienes y serv.(cap. 2)	99	35	134
			Receta farmacéutica (cap. 4)	6	(*)	6
TOTAL INSUFICIENCIA PRESUPUESTARIA 2017				235	37	272

(*) Seguridad Social de la enseñanza concertada correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2017 (4 millones de euros) y receta farmacéutica de diciembre 2017 (28 millones de euros).

Cabe concluir, por tanto, que los presupuestos de la CA de 2017 fueron elaborados sin ajustarse plenamente al artículo 34 TRLHCA, que dispone que el presupuesto de la CA debe incluir los créditos necesarios para el debido cumplimiento de todas sus obligaciones. Además, el art. 39 TRLHCA dispone que no se podrán adquirir compromisos de gasto por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en la Ley de Presupuestos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a la ley que infrinjan la expresada norma. Al respecto, el art. 28 c) de la Ley 19/2003, de 9 de diciembre, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, tipifica como infracción muy grave en materia presupuestaria, a los efectos de exigencia de responsabilidades, la conducta de comprometer gastos, reconocer obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos, cuando sea culpable tras la tramitación del correspondiente expediente administrativo que así lo declare.

¹⁰ Alegación 58. Se matiza que la insuficiencia de crédito en el Departamento de Educación, Cultura y Deporte estaba parcialmente cubierta con los créditos dotados en la sección 30 "Diversos departamentos" que asignaba a la enseñanza concertada un importe de 15,7 millones de euros, desglosado en los programas (4221, 4222 y 4223), los cuales han servido para financiar ampliaciones de crédito.

3.3. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

3.3.1. Análisis general

El importe neto de las modificaciones de crédito del presupuesto de gastos de las entidades fiscalizadas ascendió a 404 millones de euros, en términos agregados, y 253 millones de euros en términos consolidados (un 4,5 % de incremento).

ENTIDAD	CRÉDITO INICIAL	MODIFICACIONES	CRÉDITO DEFINITIVO	% MODIFICACIÓN	ORN	% EJECUCIÓN
Administración CA	5.416	237	5.653	4,37%	5.583	98,77%
SALUD	1.775	138	1.913	7,78%	1.897	99,15%
IASS	366	0	367	0,11%	335	91,34%
INAEM	104	9	113	8,64%	97	86,32%
IAJ	6	(0)	6	(1,59%)	5	87,78%
IAM	4	0	4	0,65%	3	86,75%
IAA	64	1	65	1,72%	58	89,87%
AST	9	17	26	184,50%	22	85,51%
CITA	11	2	13	15,86%	12	93,84%
IACS	10	0	10	0,34%	9	86,59%
BSTA	9	-	9	-	9	92,74%
INAGA	5	(0)	5	(3,50%)	4	91,57%
ACPUA	1	(0)	1	(0,86%)	0	60,01%
TOTAL AGREGADO	7.781	404	8.184	5,19%	8.036	98,19%
TOTAL CONSOLIDADO (*)	5.576	253	5.829	4,54%	5.681	97,46%

(*) Eliminaciones por transferencias de la Administración a sus entidades dependientes (capítulos 4 y 7).

Excepto la entidad de Banco de Sangre y Tejidos de Aragón, todas las entidades han modificado sus presupuestos iniciales. Las entidades IAJ, INAGA y ACPUA han modificado a la baja su presupuesto de gastos. Las otras nueve entidades han modificado al alza el presupuesto de gastos. Destacan por importe, la Administración de la Comunidad Autónoma (237 millones de euros) y el SALUD (138 millones de euros) y, por el porcentaje de modificación, AST (184,50 %) y la entidad CITA (15,86 %).

En general, la memoria de las cuentas anuales de las entidades fiscalizadas incluye la información sobre modificaciones presupuestarias exigida por el PGCPA.¹¹

¹¹ Excepto por:

- La Administración de la CA, SALUD, IASS e IAM incluyen como “bajas por anulación” el importe de las bajas de créditos que financian otras modificaciones (ampliaciones de crédito y de gestión unificada).
- El CITA y el IACS no incluye el cuadro sobre las fuentes de financiación de aquellas modificaciones que implican un incremento de los créditos iniciales.
- Las entidades INAGA y ACPUA deberían incluir los saldos de gestión unificada como bajas por anulación

Los capítulos del presupuesto de gastos que se modificaron en mayor cuantía, como consecuencia de las insuficiencias presupuestarias comentadas en el apartado anterior, fueron los siguientes:

- En la Administración de la CA, 21 millones de euros de incremento neto en gastos de personal (capítulo 1), 205 millones de euros en transferencias corrientes (capítulo 4, 138 millones para aumentar los créditos del SALUD y 31 millones para financiar la educación concertada) y 46 millones en el capítulo 8, para la refinanciación de la deuda de la Sociedad SVA a través de la CEPA.
- En el SALUD, aumento de 33 millones de euros en gastos de personal (capítulo 1), 99 millones de euros en capítulo 2 y 6 millones en capítulo 4 (recta farmacéutica).

Otras modificaciones importantes fueron las siguientes:

- En AST, aumento de 17 millones de euros en capítulo 2 por la gestión unificada de los proyectos encomendados a AST y otros encargos de ejecución.
- En INAEM, aumento de 9 millones de euros en capítulo 4 mediante generación de créditos procedentes de la conferencia sectorial de empleo.

En el siguiente cuadro se desglosan las modificaciones presupuestarias netas por entidad y capítulo presupuestario:

ENTIDAD	CAPÍTULO 1	CAPÍTULO 2	CAPÍTULO 3	CAPÍTULO 4	CAPÍTULO 5	CAPÍTULO 6	CAPÍTULO 7	CAPÍTULO 8	TOTAL
Administración CA	21	1	(12)	205	(14)	(5)	(5)	46	237
SALUD	33	99	-	6	-	0	-	-	138
IASS	0	(1)	-	1	-	0	-	-	-
INAEM	0	(0)	-	9	-	0	-	-	9
IAA	-	-	-	-	-	(1)	2	-	1
AST	0	17	-	-	-	-	-	-	17
CITA	-	0	-	-	-	2	-	-	2
TOTAL AGREGADO	54	116	(12)	221	(14)	(5)	(3)	46	403
TOTAL CONSOLIDADO	55	114	(12)	73	(14)	(5)	(4)	46	253

Las modificaciones de crédito agregadas que incrementan el presupuesto de gastos han ascendido a 695 millones de euros, que se han financiado mediante:

- ✓ Bajas en créditos del presupuesto de gastos por 272 millones de euros (91 millones de transferencias de crédito, 2 millones de incorporaciones de crédito, 29 millones de gestión unificada y 150 millones de ampliaciones de crédito).
- ✓ 423 millones de euros por mayores ingresos (46 millones de créditos extraordinarios, 318 millones de ampliaciones de créditos y 59 millones de créditos generados por ingresos).

Las fuentes de financiación de las modificaciones que han incrementado los créditos iniciales del presupuesto fueron las siguientes:

RECURSOS	MAYORES INGRESOS ¹²	BAJAS EN OTROS CRÉDITOS	TOTAL
Administración de la CA	243	210	453
SALUD	148	31	179
IASS	2	27	29
INAEM	10	2	11
IAA	1	1	2
AST	17	-	17
CITA	2	0	2
IACS	0	1	1
TOTAL AGREGADO MODIFICACIONES	423	272	695

Entre las modificaciones presupuestarias conviene destacar el crédito extraordinario financiado con endeudamiento a largo plazo aprobado mediante Decreto-Ley 2/2017, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, y convalidado por acuerdo de las Cortes de Aragón de 20 de abril de 2017. Este crédito extraordinario se destinó a ampliar el capital social de CEPA en 46 millones de euros para cancelar la deuda financiera de Suelo y Vivienda de Aragón, S.L.U. La operación de endeudamiento fue autorizada por el Consejo de Ministros el 9 de diciembre de 2016 (ver apartados 4.2.1 y 4.6.4 de este informe).

En la Administración de la CA, además de la modificación anterior, las principales modificaciones derivan de los mayores ingresos recibidos del Fondo de Liquidez Autonómico ("extra" FLA) y de los mayores ingresos del sistema de financiación.

- 78 millones de euros del FLA (de los 924 millones de euros recibidos), han financiado modificaciones presupuestarias que han servido para regularizar facturas del SALUD ejercicios anteriores (regularización del saldo de la cuenta 409 de 2016).
- 67 millones de euros de mayores ingresos del sistema de financiación se han destinado principalmente a financiar nóminas de departamento de educación (21 millones) y del SALUD (25 millones) y el déficit de la educación concertada (15 millones).

En el SALUD las principales modificaciones son reflejo de las modificaciones anteriores.

¹² Las bajas por anulación fueron 20 millones de euros, por lo que el efecto neto en el presupuesto de gastos e ingresos de las modificaciones fue de 403 millones de euros (en términos agregados).

3.3.2. Control de las Cortes de Aragón

La Ley de Presupuestos prevé en su artículo 4 un mecanismo de control de las modificaciones presupuestarias que superen 100.000 euros, estableciéndose algunas excepciones (las que afecten a créditos financiados con fondos europeos, otros fondos finalistas o derivadas de los fondos de liquidez autonómicos).¹³

Conforme al artículo 4 de la LP los grupos parlamentarios miembros de la Comisión de Hacienda, Presupuestos y Administración Pública, a la vista del expediente, podrán en el plazo de 7 días activar el mecanismo de control previo a la intervención del Gobierno de Aragón, quedando suspendida automáticamente la gestión del expediente de modificación presupuestaria. Transcurrido este plazo, el Gobierno de Aragón quedará facultado para proseguir con la tramitación del expediente.

La Cámara de Cuentas ha analizado las 106 modificaciones presupuestarias de importe superior a 100.000€ sujetas al control parlamentario, habiendo detectado las siguientes incidencias:

- El Gobierno de Aragón comunicó fuera de plazo a las Cortes de Aragón 4 expedientes de modificación presupuestaria, que debían pasar por el mecanismo de control de modificaciones presupuestarias del art. 4 de Ley de Presupuestos.

Estos expedientes ampliaron los créditos necesarios para cubrir las insuficiencias de nómina del mes de diciembre del Departamento de Desarrollo Rural y Sostenibilidad, (0,34 millones de euros), de la nómina del SALUD (7 millones de euros) y suministros Salud (43 millones de euros).

Estos expedientes fueron autorizados por el Consejero de Hacienda y Administración Pública el 31 de diciembre de 2017 y contabilizados el 31 de diciembre de 2017 y se comunicaron en el mes de febrero de 2018, dos meses después de su aprobación, sin que las Cortes de Aragón emitieran ningún pronunciamiento al respecto.

- Ninguno de los expedientes de modificación presupuestaria tramitados durante el periodo de prórroga de los Presupuestos del 2016 fueron sometidos al control previo de las Cortes de Aragón.

¹³ Además las Cortes de Aragón incorporaron otras excepciones con fecha 23 de mayo de 2016 al respecto de una consulta efectuada por el Gobierno de Aragón: *“los expedientes de modificación presupuestaria que son consecuencia necesaria y directa de otros expedientes de gestión presupuestaria ya autorizados por la Comisión de Hacienda, Presupuestos y Administración Pública (bien expresamente bien por no activarse el mecanismo de control previo), procediendo a ejecutar el contenido de estos como parte inseparable de los mismos, no requieren de una nueva aprobación por la citada Comisión”*.

3.3.3. Fiscalización de una muestra de expedientes de modificación presupuestaria

La Cámara de Cuentas ha seleccionado una muestra de 61 expedientes de modificación de crédito, que suponen una cobertura del 97 % del importe de las modificaciones y 20 % de los expedientes tramitados.

Los resultados de la revisión de la muestra de expedientes del SALUD se recogen en el informe específico de fiscalización de 2017.

En el cuadro siguiente se detalla el tipo de modificaciones por entidad y el porcentaje de la muestra analizada:

ENTIDAD	CRÉDITOS EXTRAOR.	AMPLIAC. DE CRÉDITO NETO	TRANSFERENCIAS DE CRÉDITO		INCorp. DE REMAN. CRÉDITO NETO	GESTIÓN UNIFICADA		CRÉDITOS GENERAD. POR INGRESOS	BAJAS POR ANULACIÓN	TOTAL	% MUESTRA
			+	-		+	-				
Admón. CA	46	155	77	(77)	-	28	(28)	38	(6)	233	98 %
IASS	-	-	-	-	-	-	-	-	(1)	(1)	(252 %)
INAEM	-	-	1	(1)	-	-	-	9	-	9	105 %
IAA	-	1	1	(1)	-	-	-	-	-	1	100 %
AST	-	12	-	-	-	-	-	3	-	15	92 %
TOTAL MODIFICAC.	46	168	79	(79)	-	28	(28)	46	(7)	257	97 %

Las principales incidencias detectadas han sido las siguientes:

1- Ampliaciones de crédito:

Se mantiene como incidencia el uso excesivo de la figura de “ampliaciones de crédito”, que suponen el 87 % del importe total de las modificaciones aprobadas debido al amplio catálogo de supuestos de créditos ampliables que prevé la Ley de Presupuestos cada año (hasta 28 supuestos según la LP de 2017).

Como se ha indicado en anteriores informes de fiscalización, las ampliaciones de crédito son una excepción al principio de especialidad cuantitativa de los créditos presupuestarios (art. 39 TRLRHCA). Cuando se financian con bajas en otros conceptos tienen las mismas consecuencias que las transferencias de crédito y, sin embargo, no están sometidas a las prohibiciones impuestas para las transferencias por el art. 48 del TRLHCA.

Según el artículo 40 TRLHCA, tienen la condición de ampliables aquellos créditos que de modo taxativo se relacionen de manera singular en la Ley de Presupuestos de la CA para cada ejercicio económico. Así, el art. 8 de la LP recoge hasta 25 créditos presupuestarios que pueden ampliarse, entre ellos, los destinados a retribuciones del personal, a dotar el fondo social comarcal, los destinados a la amortización y pago de intereses derivados de las operaciones de endeudamiento, los créditos para gasto de farmacia, transferencias a organismos autónomos o créditos destinados a financiar la Universidad de Zaragoza. En 2016 desaparece la enseñanza concertada del catálogo de créditos ampliables, volviéndose a recoger en los presupuestos de 2017.¹⁴

Como se ha dicho en informes anteriores, varios de los citados créditos (retribución de personal, gasto de farmacia o conciertos de asistencia sanitaria) pueden determinarse inicialmente en el presupuesto y, sin embargo, son dotados con cifras muy inferiores a las que resultan de la liquidación definitiva del presupuesto de los ejercicios inmediatos anteriores, de forma recurrente en los sucesivos ejercicios (ver apartado 3.2 sobre insuficiencias presupuestarias).

2- Seguimiento de otras incidencias detectadas en anteriores fiscalizaciones

Mediante Ley de Presupuestos, se excepcionan cada año las limitaciones impuestas a las transferencias de crédito reguladas en el artículo 48 TRLHCA.

Es el caso de las siguientes transferencias que deberían preverse inicialmente en los presupuestos, dado que independientemente del departamento que los coordine, los créditos presupuestarios deben situarse inicialmente en la sección presupuestaria que deba gestionarlos, aprobarlos y pagarlos:

- Transferencias desde el departamento de Hacienda (sección 30) a los distintos departamentos de los fondos de acción social.
- Transferencias desde el departamento de Hacienda (sección 30) a la sección 26 para distribuir el fondo social comarcal entre las Comarcas.
- Transferencias de “gestión unificada”: modificaciones para aumentar los créditos de los centros que gestionan gastos centralizados, tanto en la Administración de la CA como en AST. Dicho reparto debería preverse previamente a la aprobación del Presupuesto para evitar modificaciones de créditos que se repiten cada año.
- La modificación 371-00 tramitada por AST en la modalidad de generación de crédito es consecuencia de la falta de presupuestación inicial de determinados encargos de la CARTV que, desde el ejercicio 2013, viene desarrollando AST como consecuencia de la disolución e integración de la empresa pública Aragón Telecom.

¹⁴ Alegación 59. Párrafo modificado en virtud de alegación.

Como se ha indicado en informes anteriores de la Cámara de Cuentas, dichas modificaciones se deben a una inadecuada utilización por la Administración de la CA de las figuras de la gestión unificada y de la encomienda contractual para financiar a AST por el ejercicio de una competencia cuya titularidad le ha sido legalmente traspasada.

- La modificación 318-24 sirvió para generar crédito en el capítulo 1 de gasto de personal por importe de 5,54 millones de euros, financiados con las aportaciones recibidas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte procedentes del convenio firmado en 2014 con destino al pago del personal docente que imparte Formación Profesional Básica y nuevos itinerarios en Educación Secundaria Obligatoria en centros públicos.

La aportación correspondiente al ejercicio 2017 estaba prevista en el Convenio firmado con fecha 12 de diciembre de 2014, por lo que debería haberse previsto inicialmente en el presupuesto aprobado. Dicha modificación realizada en el mes de diciembre cubre el déficit de la nómina de diciembre del personal docente. Aunque esta modificación conlleva un aumento neto del gasto financiero, no obstante, en el momento de su aprobación no se incumplía con lo establecido en el art 20.5 de la LOESPF.

3.4. INGRESOS Y SISTEMA DE FINANCIACIÓN

3.4.1. Introducción

Los ingresos de la Administración de la CA en el ejercicio 2017, comparativamente con el ejercicio anterior, fueron los siguientes:

TIPOS DE RECURSOS	2017	2016
Sistema financiación Ley 22/2009	3.798	3.580
Tarifa autonómica IRPF	1.298	1.123
Impuesto Valor Añadido	1.074	962
Impuestos Especiales	530	557
Tributos cedidos	469	401
Fondo de Garantía de servicios públicos fundamentales	108	159
Fondo de Suficiencia Global	258	190
Fondo de Cooperación	97	81
Fondos adicionales (*)		107
Devolución aplazamiento liquidaciones negativas 2008-2009	-35	
Otros recursos recibidos de la AGE	70	61
Fondos Unión Europea	572	522
Fondos Estructurales	96	66
Política Agraria Común	476	455
Otros recursos	-	2
Subvenciones y Convenios	41	42
Tributos y otros recursos generados por la Comunidad Autónoma	126	73
Tributos propios	77	39
Prestación de servicios	4	4
Ingresos patrimoniales	11	14
Otros recursos	34	17
G.- Endeudamiento Financiero	989	1.026
TOTAL	5.596	5.305

(*) Parte aplazada en 2016 de la deuda por las liquidaciones negativas de 2008-2009.

El anexo 5 recoge la evolución de los ingresos de la Administración de la CA desde 2005.

En el presupuesto liquidado del ejercicio 2017, los derechos reconocidos netos han aumentado en 291 millones de euros respecto a 2016.

Los recursos del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común han aumentado en 218 millones, hasta alcanzar la cuantía de 3.798 millones de euros, que representa aproximadamente el 67,9 % de los derechos reconocidos netos de la Administración de la CA.

La segunda fuente de financiación es el endeudamiento, que en el ejercicio fiscalizado representa el 17,7 % de los ingresos (989 millones de euros), disminuyendo un 4 % respecto a 2016 (37 millones menos).

La financiación de la Unión Europea es la tercera fuente de ingresos y supone aproximadamente 572 millones de euros (10,2 % del total de derechos reconocidos netos de la Administración de la CA), un 9 % superior al ejercicio precedente.

3.4.2. Anulaciones

Durante el ejercicio 2017 se tramitaron anulaciones del presupuesto de ingresos por 57 millones de euros, siendo su distribución por entes la siguiente:

Entidad	Ejercicio corriente	Ejercicios cerrados	Total
Administración de la CA	5	44	49
SAS	1	1	2
AST	4	-	4
IASS	-	2	2
Total general	10	47	57

La mayor parte de las anulaciones se realizan en la Administración de la CA (el 86 % del total). Le sigue en importancia relativa la entidad AST (un 7 % del total). Por otra parte, el 83 % de las anulaciones se refiere a deudas pendientes de ejercicios cerrados, anulándose un 17 % de las contraídas en el ejercicio corriente.

Las principales anulaciones se refieren al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (46 %), Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (conjuntamente representan un 37 %) y el concepto 314, Prestación de Servicios de Industria e Innovación, de la entidad AST (7 %).

Se ha fiscalizado una muestra de 30 expedientes de anulación tramitados en el ejercicio 2017 por importe de 47 millones de euros, que ha supuesto una cobertura del 81 % del total, habiéndose detectado las siguientes incidencias:

1. En 9 de los expedientes analizados, que suman 20 millones de euros, las anulaciones han sido provocadas por fallos y errores en la gestión de la Administración de la CA declarados por las resoluciones de los tribunales económico-administrativos:¹⁵
 - a) 15 millones de euros han sido anulados por los Tribunales económico administrativos por discrepancias en la valoración de los bienes inmuebles que han servido de base para el cálculo de las liquidaciones tributarias (principalmente en el Impuesto de sucesiones y donaciones y en el de

¹⁵ Alegación 40. Párrafo modificado en virtud de alegación.

transmisiones patrimoniales). Más concretamente los Tribunales han anulado las liquidaciones practicadas por la Administración de la CA por incumplir el principio de transparencia al no motivar las valoraciones realizadas por esta.

- b) 5 millones de euros han sido anulados por los Tribunales económico administrativos por caducidad del procedimiento de inspección que genera la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción del plazo de cuatro años para determinar la deuda tributaria, anulando así las liquidaciones practicadas por la Administración de la CA.¹⁶
2. Las anulaciones de AST se deben a su propia metodología de gestión contable y presupuestaria: AST registra los derechos reconocidos en el momento en que se recibe un encargo de ejecución o cuando se firma un contrato por la prestación de un servicio, por el importe de ejecución dentro del ejercicio corriente. Posteriormente, y mientras se van desarrollando las actuaciones, se emite “nota de cargo” a la Comunidad Autónoma (a los distintos departamentos por los encargos de ejecución encomendados) o facturas a las empresas contratistas, generando un nuevo documento de ingreso. Con esta operativa presupuestaria y contable, se generan dos ingresos por los mismos conceptos, por lo que desde el departamento de Gestión económica de la entidad, se van realizando anulaciones de los ingresos duplicados. Al final del ejercicio, los ingresos reconocidos netos son efectivamente los devengados en el ejercicio, si bien, se reconocen anticipadamente y son objeto de ajustes por anulación a lo largo del ejercicio.

3.4.3. Devoluciones

Durante el ejercicio 2017 se tramitaron devoluciones del presupuesto de ingresos por 46 millones de euros siendo su distribución por entes la siguiente:

Entidad	Sistema Financiación	Resto	Total
Administración de la CA	47	21	68
INAEM		5	5
Total general	47	26	73

Nota: 35 millones de devolución de aplazamientos liquidaciones 2008 y2009

Las devoluciones del sistema de financiación se analizan en el apartado 4.6.6.

Las principales devoluciones se refieren al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (38 %), Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (conjuntamente representan un 17 %) y el concepto 413, Servicio Público Estatal (INEM), de la entidad INAEM (19 %)

¹⁶ Alegación 40. Párrafo modificado en virtud de alegación

Se ha analizado una muestra de 17 expedientes que suman 12 millones de euros y suponen una cobertura del 47 % del total (excluidas las devoluciones del sistema de financiación), habiéndose detectado las siguientes incidencias:

1. En 3 de los expedientes analizados relativos a los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, que suman 0,87 millón de euros, las devoluciones han sido provocadas por fallos y errores en la gestión de la Administración de la CA (en dos de ellos por caducidad del procedimiento, por lo que los acuerdos de liquidación se realizaron sin el efecto interruptivo del informe pericial de comprobación de valores de las actuaciones inspectoras y el derecho a determinar la deuda tributaria ya había prescrito; y en el tercero, por valoración no suficientemente motivada).¹⁷
2. En 3 expedientes relativos al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que suman 0,76 millones de euros, las anulaciones derivan de la consideración de operaciones no sujetas por el Tribunal.
3. Uno de los expedientes de la muestra corresponde al reintegro parcial de la subvención al Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente por no haber justificado el importe total subvencionado (pérdida de fondos de 2 millones de euros).

¹⁷ Alegación 40. Párrafo modificado en virtud de alegación.

3.5. RESULTADO PRESUPUESTARIO

En el cuadro siguiente se recoge el resultado presupuestario individual de las trece entidades fiscalizadas según la información que se recoge en la Cuenta General.

Entidad	Operaciones no financieras			Operaciones con activos financieros	RESULTADO PRESUPUESTARIO	Variación neta de pasivos financieros	Desviaciones de financiación	DÉFICIT O SUPERÁVIT DE FINANCIACIÓN
	D.R.N.	O.R.N.	Saldo					
ADMÓN CA	4.606	-5.015	-408	-45	-453	466	-5	8
SALUD	1.922	-1.897	25	0	25	0	-1	24
IASS	372	-335	37	0	37	0	0	37
INAEM	110	-97	13	0	13	0	-1	12
IAJ	6	-5	1	0	1	0	0	1
IAM	4	-3	1	0	1	0	0	0
IAA	73	-58	15	1	16	-1	0	15
AST	24	-22	1	0	1	0	1	3
CITA	14	-12	2	0	2	0	-1	1
IACS	8	-8	-1	0	-1	-1	1	0
BSTA	9	-9	1	0	1	0	0	1
INAGA	5	-4	1	0	1	0	0	1
ACPUA	1	0	0	0	0	0	0	0
TOTALES	7.154	-7.466	-312	-45	-357	464	-5	102

La liquidación presupuestaria del ejercicio 2017 no refleja el gasto realmente realizado en dicho ejercicio. Las obligaciones reconocidas netas del estado de liquidación del presupuesto consolidado, que integra a las 13 entidades fiscalizadas, incluye gastos devengados en ejercicios anteriores por importe de 76 millones de euros (saldo 409 regularizado en 2017) y no reflejan 79 millones de euros de obligaciones devengadas en 2017 que han quedado a 31 de diciembre pendientes de aplicar al presupuesto por falta de crédito adecuado y suficiente.

Además, como se explica en el apartado 4.6.2., el presupuesto de ingresos de la Administración de la CA está sobrevalorado en 10 millones de euros (importe de los préstamos pendientes de cobro imputados incorrectamente al capítulo 9 del presupuesto de ingresos). Como en la fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2016 se detectó este mismo ajuste por 68 millones de euros, el resultado presupuestario y los derechos reconocidos netos de la liquidación del presupuesto de ingresos están infravalorados en 58 millones de euros (por la diferencia entre los 68 y los 10 millones de euros).

3.6. REMANENTE DE TESORERÍA

El remanente de tesorería agregado de las entidades consolidadas, obtenido de la Cuenta General es negativo por 286 millones de euros.

REMANENTE DE TESORERÍA AGREGADO	2017	2016
1. (+) Derechos pendientes de cobro	698	635
(+) del presupuesto corriente	647	598
(+) de presupuestos cerrados	269	266
(+) de operaciones no presupuestarias	20	31
(-) de dudoso cobro	(226)	(240)
(-) ingresos realizados pendientes de aplicación	(12)	(19)
2. (-) Obligaciones pendientes de pago	(1.181)	(1.025)
(+) del presupuesto corriente	(901)	(771)
(+) de presupuestos cerrados	(156)	(118)
(+) de operaciones no presupuestarias	(124)	(136)
3. (+) Fondos líquidos	197	42
I. REMANENTE DE TESORERÍA AFECTADO	99	60
II. REMANENTE DE TESORERÍA NO AFECTADO	(385)	(409)
III. REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1+2+3) = (I+II)	(286)	(348)

El remanente de tesorería consolidado calculado por la Cámara de Cuentas es negativo en 433 millones de euros:

REMANENTE DE TESORERÍA CONSOLIDADO	2017	2016
1. (+) Derechos pendientes de cobro	143	144
2. (-) Obligaciones pendientes de pago	(773)	(735)
3. (+) Fondos líquidos	197	42
I. REMANENTE DE TESORERÍA AFECTADO	99	60
II. REMANENTE DE TESORERÍA NO AFECTADO	(532)	(610)
III. REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1+2+3) = (I+II)	(433)	(549)

(*) Los balances de sumas y saldos de la contabilidad no distinguen entre saldos del ejercicio corriente y cerrados

Si bien los epígrafes del remanente de tesorería agregado y consolidado (derechos pendientes de cobro y obligaciones pendientes de pago) deberían de ser distintos, no debería ocurrir lo mismo con el saldo total, ya que los saldos entre entes consolidados deberían compensarse entre sí. Sin embargo, existen diferencias entre el remanente de tesorería agregado (obtenido de la suma de los remanentes de tesorería incluidos en la Cuenta General) y el consolidado calculado por la Cámara de Cuentas. Las principales diferencias se han producido por las siguientes omisiones en el cálculo del remanente de tesorería de las entidades incluidas en la Cuenta General:

- a) La Administración de la CA no incluye como obligaciones pendientes de pago el importe de las fianzas y los depósitos. La Cámara de Cuentas de Aragón considera que los 147 millones de euros de las fianzas deben minorar el importe del remanente de tesorería como así lo establece el PGCPA, ya que se trata de obligaciones pendientes de pago de acreedores que son no presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento (apartado 4.7.)

- b) No se disminuyó el remanente de tesorería por la totalidad del importe de los cobros pendientes de aplicación definitiva que al 31 de diciembre de 2017 ascendían a 67 millones de euros, existiendo una diferencia no regularizada de 55 millones de euros.

3.7. COMPROMISOS CON CARGO A PRESUPUESTOS FUTUROS (GASTOS PLURIANUALES)

Los compromisos de gasto con cargo a ejercicios posteriores son aquellos derivados de operaciones del presupuesto de gastos cuya ejecución se proyecta en varias anualidades.

Con los datos obtenidos de la Cuenta General de 2017 se ha elaborado el siguiente cuadro resumen de los gastos comprometidos de carácter plurianual por capítulos y años por cada una de las entidades fiscalizadas:

ENTIDAD	CAPÍTULO	2018	2019	2020	2021	POSTERIORES	TOTALES
Administración CA	2	66	26	13	10	128	242
	3	157	150	124	108	531	1.070
	4	199	175	175	12	100	661
	6	43	14	8	6		71
	7	29	27	33	11	7	107
	8	854	1.218	764	667	3.479	6.982
	9	66	26	13	10	128	242
Total Administración General		1.079	157	150	124	108	531
SALUD	2	89	57	39	9	5	199
	6	13	14	18	17	0	62
IASS	2	100	38	9	7	13	168
	4	13					13
	6	0	0				0
INAEM	2	4	1	1	1	1	8
	4	18	2				20
IAJ	2	1	0				1
IAM	2	1	0				1
Total Organismos Autónomos		239	113	67	33	19	472
IAA	2	53	57	53	53	539	755
	6	4	1	0			5
	7	1	1				2
	9	1	0	0			1
AST	2	12	7	7	7	8	41
	6	3	0				4
	9	0	0	0	0	0	1
CITA	2	1	0				1
BSTA	2	4	2	0	0		6
Resto	varios	1	0				1
Total EDP		81	69	60	60	547	818
TOTAL GENERAL		1.669	1.792	1.245	908	4.812	10.424

Al cierre del ejercicio 2017, el gasto comprometido para futuros ejercicios asciende a 10.424 millones de euros (202 millones de euros más que en 2016). El detalle de los compromisos que superan el millón de euros se recoge en el Anexo 6.

Dos entidades representan el 95 % de los compromisos de gasto futuros:

- La Administración de la CA (87,62 % del total), principalmente por el volumen de endeudamiento, mediante pago de intereses (1.070 millones de euros en capítulo 3) y por los vencimientos de amortizaciones de deuda (6.982 millones de euros en capítulo 9), aunque estas cantidades no son correctas como se indica más adelante en el apartado 3.7.1.
- El Instituto Aragonés del Agua (7,33 % del total), por los compromisos de gasto a los concesionarios y a los contratistas de los servicios de mantenimiento de las instalaciones de abastecimiento y depuración (755 millones de euros en capítulo 2).

Con respecto al 2016, los compromisos futuros han aumentado en 1.527 millones de euros en los siguientes capítulos:

Capítulo	31/12/16	Variación ejercicio	31/12/2017	% aumento
1	-	-	-	-
2	1.427	(3)	1.424	0%
3	1.192	(122)	1.070	-10%
4	885	(192)	694	-22%
6	91	51	142	56%
7	169	(59)	110	-35%
8	18	(18)	0	-100%
9	6.439	526	6.985	8%
TOTAL	10.222	202	10.424	2%

En general, las variaciones negativas se producen por la incorporación de la anualidad 2017 al presupuesto de dicho ejercicio (de importe superior a los nuevos gastos plurianuales concertados). Destacan las siguientes variaciones de gastos plurianuales de 2017:

- En el capítulo 6, Inversiones Reales, se aumenta en 51 millones de euros debido fundamentalmente al “Contrato de obras de construcción del nuevo Hospital de Alcañiz” por importe de 56 millones de euros.
- En el capítulo 7, Transferencias de Capital, se minora en 59 millones de euros, principalmente por la anulación del gasto plurianual denominado “Refinanciación CEPA_ZAV” por importe de 79 millones de euros entre 2017-2025 que fue aprobado en diciembre de 2016. La Cámara de Cuentas considera que estos compromisos, por importe pendiente de 69 millones de euros hasta 2025, deberían incluirse en el estado de gastos plurianuales, como se explica más adelante en el apartado 3.7.1.
- En el capítulo 8, Activos financieros, se minora en 18 millones de euros por la anulación del gasto plurianual entre 2014-2013 para la “Refinanciación de ARAMON” .
- Finalmente, aunque en el estado de gastos plurianuales consta una variación en los capítulos de gasto relativos al endeudamiento (disminución del capítulo 3 en 122

millones de euros y un aumento en el capítulo 9 de 526 millones de euros), esta información no es correcta, debido a las omisiones que se explican en el apartado siguiente.

Compromisos de devolución de los anticipos recibidos del Estado para el aplazamiento de las liquidaciones negativas del sistema de financiación de 2008 y 2009

A 31 de diciembre de 2017, la Comunidad Autónoma debía al Estado 495 millones de euros, a razón de 35 millones de euros anuales hasta el año 2031, por el aplazamiento de las liquidaciones negativas del sistema de financiación correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009.

Aunque desde un punto de vista contable este pasivo exigible implica un compromiso plurianual de obligaciones presupuestarias a pagar, las cuotas anuales de amortización de esta deuda no se tramitan como gastos presupuestarios. Se contabilizan, de acuerdo con el PGCPA, como devoluciones de los ingresos del Estado cobrados por la CA. Estas devoluciones tienen impacto directo en los presupuestos de ingresos de los ejercicios en los que materialmente se realizan, minorando los derechos reconocidos netos y la recaudación del ejercicio corriente.

Al no aplicarse al presupuesto de gastos, esta deuda no figura en el estado de gastos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores de la Cuenta General. Tampoco aparece identificada en el epígrafe 4.5 “Información sobre la ejecución del ingreso público” de la Memoria de la Cuenta General de la Administración de 2017 puesto que la CA no elabora el estado correspondiente a los compromisos de ingresos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores, como exige el PGCPA. Como consecuencia, estos compromisos futuros no están reflejados en la Cuenta General como cargas presupuestarias de la Comunidad Autónoma para los próximos años ni en gastos ni en ingresos y solo se hace mención a ellos en el apartado 4.10 “Información sobre el endeudamiento” de la memoria de la Cuenta General.

No obstante, en la memoria de la Cuenta General (pág. 475 del Tomo I) se recoge expresamente la siguiente justificación:

“En el apartado de Gastos Plurianuales se reflejan únicamente los compromisos de gasto contabilizados por los centros gestores en el Presupuesto de Gastos, si bien, el Gobierno de Aragón también tiene contraída una deuda plurianual con el Estado debida a los anticipos concedidos en virtud del mecanismo financiero previsto en la disposición adicional trigésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales de Estado para el año 2012, por el que se concedieron anticipos extrapresupuestarios, por parte del Estado, con el objetivo de extender a 120 mensualidades iguales, a computar a partir de 1 de enero de 2012, el aplazamiento del saldo pendiente de reintegro a la citada fecha de las liquidaciones del sistema de financiación de los ejercicios 2008 y 2009. Posteriormente, al amparo de la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2014, de 12 de septiembre, se concede la ampliación del aplazamiento a 204 mensualidades iguales, a computar a partir del 1 de enero de 2015, del saldo pendiente de las citadas liquidaciones, así como de los anticipos concedidos en virtud de dicho mecanismo.

A 31 de diciembre de 2017, la deuda de esta Comunidad asciende a 495,25 millones de euros, compuesta íntegramente por los anticipos recibidos, ya que la deuda derivada de las liquidaciones negativas quedó saldada en el ejercicio 2016. Estas devoluciones figuran en la contabilidad financiera de la Administración General, ya que en el presupuesto se refleja en el ejercicio en que se ejecuta el reintegro”.

3.7.1. Administración de la C.A.

Como se ha señalado, los gastos plurianuales de la Administración de la CA ascienden a 9.134 millones de euros y representan el 87,64 % del total de los compromisos futuros.

Por secciones, además de los gastos de naturaleza financiera derivados del endeudamiento que se localizan en la sección 30 (7.979 millones de euros), los principales compromisos plurianuales están en las secciones 10, Presidencia (174 millones de euros), en la 13, Vertebración del Territorio, Movilidad y Vivienda (159 millones de euros), en la 17, Innovación, Investigación y Universidad (642 millones de euros) y en la 18, Educación, Cultura y Deporte (81 millones de euros):

DEPARTAMENTOS	2018	2019	2020	2021	Posteriores	Total 2017	Total 2016
10 Presidencia	19	12	9	8	125	174	253
11 Ciudadanía y Derechos Sociales	1					1	2
12 Hacienda y Administración Pública	8	2				10	12
13 Vertebración del Territorio, Movilidad y Vivienda	27	13	13	9	97	159	165
14 Desarrollo Rural y Sostenibilidad	35	17	6		6	63	76
15 Economía, Industria y Empleo	3					3	6
16 Sanidad	19	1				20	27
17 Innovación, Investigación y Universidad	195	189	192	26	40	642	778
18 Educación, Cultura y Deporte	37	15	18	5	6	81	78
30 Diversos Departamentos	1.004	1.360	879	766	3.971	7.979	7.645
TOTALES	1.348	1.609	1.117	815	4.245	9.134	9.041

De la revisión de la muestra de gastos plurianuales superiores a 1 millón de euros (anexo 6), se desprenden las siguientes incidencias:

- El compromiso plurianual entre 2017-2023 “Refinanciación CEPA/ZAV” por importe pendiente de 69 millones de euros no se incluye en el estado de gastos plurianuales de las cuentas de 2017. La razón apuntada por la CA ha sido que el compromiso no es del Gobierno de Aragón, sino de la CEPA, aunque el Gobierno de Aragón garantiza el pago de las anualidades y, por lo tanto, es suficiente informar en el apartado de avales y otras garantías de la Cuenta General.

En 2017, como consecuencia de las restricciones presupuestarias, los 10 millones de euros de la anualidad de 2017, fueron compartidos entre la Administración de la CA y CEPA (2,9 millones de euros cargados al presupuesto de la Administración de la CA y los restantes 7,1 millones de euros pagados con recursos propios disponibles de CEPA).

Sin embargo, CEPA no genera ingresos suficientes para atender estos compromisos, por lo que el Gobierno de Aragón tendrá que afrontar el pago de los mismos una vez que la CEPA consuma sus remanentes disponibles. Por este motivo, la Cámara de Cuentas considera que este gasto plurianual debería incluirse en el estado de compromisos plurianuales porque así se aprobó en diciembre de 2016 y porque la firmeza de estos compromisos son superiores a los de un simple aval.

Así, la Comisión de Hacienda, Presupuestos y Administración Pública de las Cortes de Aragón autorizó el 12 de diciembre de 2016 el expediente de gasto plurianual propuesto por el Gobierno de Aragón para aportar a la CEPA 79 millones de euros entre 2017-2025 mediante transferencias de capital, de acuerdo con lo establecido en el art. 41.2 a) TRLHCA (expediente nº 265-PL). Con estos recursos, CEPA podrá afrontar los pagos que le corresponden derivados del préstamo sindicado de ZAV y que se articularán como préstamos participativos a ZAV por parte de CEPA.

De la documentación aportada, se comprueba que las garantías incluidas en el préstamo sindicado de ZAV son superiores a la de un aval e incluyen los siguientes compromisos del Gobierno de Aragón:

- Compromiso de gasto plurianual por parte del gobierno de Aragón por el importe del principal pendiente, intereses y comisiones en el periodo 2017-2025 estimado en 79,26 millones de euros.
 - Compromiso por parte del Gobierno de Aragón de emitir y remitir cada año al Banco Agente, un certificado de existencia de disponibilidades presupuestarias suficientes referidas al año natural inmediato siguiente para hacer frente a estas necesidades de financiación de ZAV.
 - Compromiso confirmatorio del Gobierno de Aragón y de CEPA firmados por representantes con facultades suficientes al efecto, confirmando que todos los acuerdos adoptados en relación con la operación han sido válidamente adoptados y se han seguido todos los trámites que legislativa, estatutaria y reglamentariamente resultan de aplicación.
- Tampoco figura en el estado de gastos plurianuales el compromiso de gasto futuro denominado "Refinanciación ARAMON" por importe pendiente de 13,5 millones de euros entre 2018-2023.

En este caso el compromiso de financiación está condicionado a que el EBIDTA sea inferior al previsto en el plan de negocio y entre los ejercicios 2014-2017 no se ha producido tal circunstancia, por lo que la Administración de la CA no ha tenido que realizar ninguno de los desembolsos previstos. Aun así, la Cámara de Cuentas considera que se debe incluir en el estado de gastos plurianuales, puesto que se trata de un compromiso firme adoptado por el Gobierno de Aragón en 2013 de acuerdo con lo dispuesto en el art. 41.2.a) TRLHCA, con el fin de asegurar las disponibilidades presupuestarias suficientes para transferir los recursos necesarios para atender los pagos del préstamo sindicado subyacente.

- Respecto del contrato de concesión de obra pública de la autopista ARA-1, cuyo importe total en el estado de gastos plurianuales asciende a 120,21 millones de euros, conviene aclarar que el coste aplazado está sobredimensionado, ya que se calculó con arreglo a las estimaciones de tráfico máximo (anualidades de 5 millones de euros aproximadamente), mientras que los pagos realizados en los ejercicios pasados, una vez comprobado el tráfico real, han sido de 2,5 millones de euros anuales de media.

Como se explica en el apartado 4.1.1 (punto 3), según las cuentas anuales de la concesionaria el valor del activo inmaterial es de 58 millones de euros, de los que al cierre del ejercicio se han abonado 10 anualidades, por lo que el coste pendiente de pago de esta infraestructura sería de aproximadamente 36 millones de euros.¹⁸

- El importe de los intereses (capítulo 3) está infravalorado en 38 millones de euros por dos razones: por un lado, no se incluyen los intereses de 14 préstamos en vigor (lo que supone una infravaloración de 63 millones de acuerdo con sus cuadros de amortización); por otro lado, no se efectúan correcciones en el cálculo de los intereses futuros por variaciones a la baja del Euribor en los casos de préstamos referenciados a este índice (lo que produce una sobrevaloración de intereses de 25 millones de euros).
- No se incluye el préstamo del ICO de Fondo de Liquidez Autonómica, aprobado por Real Decreto Ley 17/2014 de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera, por importe de 924 millones de euros.
- Tampoco se informa sobre los compromisos futuros de gastos con los centros de enseñanza que tienen concertado por un periodo de cuatro años el servicio público de educación. En el ejercicio 2017, el gasto de la enseñanza concertada alcanzó un importe de 156 millones (74 millones de euros en educación infantil y primaria, 76 millones en educación secundaria y 6 millones en educación especial).

3.7.2. Otras incorrecciones en el resto de entidades fiscalizadas

El IAA no recoge adecuadamente los gastos comprometidos con cargo al ejercicio 2018, que están infravalorados en 7,12 millones de euros y no cubren completamente los compromisos adquiridos para 2018 de los contratos de concesión de obra pública de las estaciones depuradoras. No obstante, debido a los retrasos y modificaciones sufridos en la ejecución de algunos contratos, la liquidación presupuestaria real ha sido inferior a la anualidad contractualmente comprometida, y no se han producido insuficiencias de crédito, de forma que no ha quedado ninguna factura pendiente de imputar a presupuesto. De acuerdo con la

¹⁸ La sociedad concesionaria Puente del Ebro, S.A. se encuentra desde 2014 en concurso de acreedores debido a las pérdidas incurridas. En noviembre de 2017, el Juzgado Mercantil nº 2 dispuso mediante auto la apertura de la fase de liquidación de la sociedad concesionaria que tendrá como efecto la resolución del contrato de concesión. Este procedimiento de resolución del contrato se inició mediante Orden de 22 de enero de 2018 del Consejero de Vertebración del Territorio, Movilidad y Vivienda y está pendiente de recibir el informe del auditor independiente (ERNST&YOUNG) que verifique el valor de las inversiones (ver apartado 4.5).

normativa presupuestaria y de contratación aplicable, el Instituto debería haber reajustado las anualidades de estos contratos para adaptarlas a su real ejecución.

El IACS no incluye el endeudamiento financiero en el estado de compromisos de gasto con cargo a presupuesto de ejercicios posteriores, que al cierre de 2017 asciende a 4,36 millones de euros.

3.7.3. Cumplimiento del control parlamentario (art. 4 LP)

El artículo 4 de la LP de 2017 establece un nuevo control las Cortes de Aragón de los compromisos plurianuales superiores a 500.000€. Dicho artículo establece que los gastos de carácter plurianual o de ejercicios futuros en los supuestos regulados en el art. 41 del TRLHCA, cuyo importe sea superior a 500.000€, requerirán de la autorización de la Comisión de Hacienda, Presupuestos y Administración Pública de las Cortes de Aragón.

Para la muestra fiscalizada de gastos plurianuales (todos aquellos superiores a 1 millón de euros del anexo 6), se ha comprobado el cumplimiento de esta obligación, excepto el siguiente:

- Expediente nº 45 RB84016 “Información y vigilancia en el Parque Nacional de Ordesa” del Departamento de Desarrollo Rural y Sostenibilidad, por importe de 1,9 millones de euros, motivado porque se tramitó anticipadamente en un momento en que las Cortes no estaban reunidas.

Del análisis realizado se desprende que deben redactarse procedimientos claros que describan con exactitud los supuestos en los que debe recabarse la autorización de las Cortes y los supuestos en los que no se considere necesario (reajuste de anualidades, prórrogas, etc), previa consulta a las Cortes.

4. BALANCE DE SITUACIÓN

El balance de situación consolidado al 31 de diciembre de 2017 y 2016 elaborado por la Cámara de Cuentas de Aragón es el siguiente:

ACTIVO consolidado (en millones de euros)	2017	2016	PASIVO consolidado (en millones de euros)	2017	2016
A) INMOVILIZADO	5.823	5.766	A) FONDOS PROPIOS	(3.309)	(2.940)
Inversiones destinadas al uso general	713	700	Patrimonio	1.525	1.526
Inmovilizaciones inmateriales	34	31	Resultados de ejercicios anteriores	(4.464)	(3.833)
Inmovilizaciones materiales	3.980	3.954	Resultados del ejercicio	(370)	(633)
Inversiones gestionadas	456	459	B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS	51	-
Inversiones financieras permanentes	640	622	C) ACREEDORES A LARGO PLAZO	7.702	7.605
B) GASTOS A DISTRIBUIR VARIOS EJERCICIOS	15	18	Endeudamiento a l/p	7.555	7.463
C) ACTIVO CIRCULANTE	389	303	Fianzas y depósitos	147	142
Existencias	7	6	D) ACREEDORES A CORTO PLAZO	1.785	1.422
Deudores	185	254	Endeudamiento a c/p	998	662
Tesorería	197	43	Acreedores	787	760
TOTAL ACTIVO	6.227	6.087	TOTAL PASIVO	6.227	6.087

En el anexo 2 se detalla la aportación al consolidado de los distintos entes públicos.

4.1. INMOVILIZADO NO FINANCIERO

El inmovilizado no financiero representa el 76,44 % del activo total agregado de las entidades fiscalizadas. El valor neto contable conjunto asciende a 5.184 millones de euros al cierre de 2017, siendo los valores más significativos los de la Administración de la CA (3.379 millones de euros, que representa un 78,26 % de su activo), SALUD (1.270 millones, un 85,54 % de su activo), IASS (253 millones de euros, un 55,05 % de su activo) e IAA (128 millones de euros, un 69,73 % de su activo).

ENTIDAD	INVERSIONES DESTINADAS USO GENERAL	INMOVILIZADO INMATERIAL		INMOVILIZADO MATERIAL		INMOVILIZADO EN CURSO	INVERSIONES GESTIONADAS PARA OTROS ENTES	TOTAL INMOV. NO FINANC.
	COSTE	COSTE	AM.ACUM	COSTE	AM.ACUM	COSTE	COSTE	VALOR NETO CONTABLE
ADMINISTRACIÓN	669	79	(74)	2.553	(459)	220	391	3.379
SALUD	-	6	(6)	1.493	(241)	17	-	1.270
IASS	-	2	(2)	252	(35)	33	3	253
INAEM	-	-	-	79	(11)	-	-	67
IAJ	-	-	-	39	(5)	-	-	34
IAM	-	-	-	4	(1)	-	-	3
IAA	45	1	-	30	(9)	-	62	128
AST	-	3	(3)	20	(13)	-	-	7
CITA	-	-	-	19	(3)	-	-	16
IACS	-	4	(4)	17	(8)	18	-	27
BSTA	-	1	-	3	(2)	-	-	-
INAGA	-	1	(1)	1	(1)	-	-	-
ACPUA	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017	713	98	(90)	4.508	(789)	288	456	5.184
TOTAL 2016	700	96	(87)	4.265	(728)	441	459	5.146
Variación %	2%	2%	4%	6%	8%	(35%)	(1%)	1%

La CA dispone de un Inventario General de su patrimonio de acuerdo con lo previsto en el art. 68 del TRLPA. En dicho inventario se incluyen los bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos, los derechos de arrendamiento o atribución de uso o disfrute sobre inmuebles ajenos, los bienes muebles y propiedades incorpóreas y los valores mobiliarios e instrumentos financieros de titularidad autonómica.

La Cámara de Cuentas ha conciliado los datos del inventario general con los de contabilidad patrimonial al inicio y cierre del ejercicio, así como los movimientos de altas, bajas y traspasos. Se comprueba que se mantienen las mismas incidencias de ejercicios anteriores, que se describen en el apartado siguiente.

Al cierre de 2017 el inventario de todas las entidades SERPA contenía un número total 280.166 activos, de los cuales el 75,31% tenía un valor inferior a 100€. En el ejercicio se han regularizado 489 activos mediante bajas y traspasos negativos.

INMOVILIZADO NO FINANCIERO EJERCICIO 2016	SALDO A 1/1/2017	ALTAS	BAJAS	TRASPASOS (*)	SALDO A 31/12/2017
I. INVERSIONES DESTINADAS AL USO GENERAL	699	18	(4)	-	713
200 - Terrenos y bienes naturales	138	-	-	-	138
201 - Infraestructuras y bienes destin. al uso general	524	17	(4)	-	537
208 - Bienes del Patrim. histórico, artístico y cultural	38	-	-	-	38
II. INMOVILIZACIONES INMATERIALES	119	6	(1)	0	124
210 - Gastos de investigación y desarrollo	5	-	-	-	5
215 - Aplicaciones informáticas	85	3	(1)	-	86
216 - Propiedad intelectual	2	-	-	-	2
217 - Dchos. sobre bienes en régimen arrend. Financ.	4	-	-	-	4
248 - Inmovilizado inmaterial en curso	23	4	-	-	27
III. INMOVILIZACIONES MATERIALES	4.683	106	(28)	8	4.769
220 - Terrenos y bienes naturales.	172	5	(4)	-	174
221 - Construcciones.	3.584	38	(2)	155	3.775
222 - Instalaciones técnicas.	152	21	(3)	8	177
223 - Maquinaria.	158	19	(10)	-	167
224 - Útiles y herramientas	17	1	-	-	18
226 - Mobiliario.	65	5	-	-	70
227 - Equipos para procesos de información.	84	5	-	-	89
228 - Elementos de transporte.	19	3	-	-	22
229 - Otro inmovilizado material.	13	1	-	-	15
240 - Adaptación de terrenos y bienes naturales	11	-	-	-	11
241 - Construcciones en curso	394	6	(7)	(155)	237
242 - Instalaciones técnicas en montaje	7	-	-	-	7
249 - Otro inmovilizado material en curso	5	-	-	-	5
2299- Cuenta puente con cuenta 409	2	1	(2)	-	1
IV. INVERSIONES GESTIONADAS	459	24	(19)	(8)	456
230 - Inversiones gestionadas para otros entes públic.	290	21	(6)	(8)	297
231 - Inversiones gestionadas para empresas privadas	49	2	-	-	51
232 - Inv. gestión. para familias e instit. sin fines lucro	120	1	(13)	-	108
TOTAL INMOVILIZADO NO FINANCIERO	5.961	154	(52)	0	6.063
281 - Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(87)				(90)
282 - Amortización acumulada del inmovilizado material	(728)				(789)
TOTAL INMOVILIZADO NO FINANCIERO (neto)	5.146				5.184

(*) Cuadro elaborado por la Cámara de Cuentas. Los traspasos se presentan incorrectamente en la memoria como altas y bajas, aunque en el inventario sí quedan identificados como traspasos (excepto en el SALUD y en determinados activos del IAA). En la revisión de la muestra analizada del SALUD se han comprobado que, al menos, 155 millones han sido traspasos de la cuenta de construcciones en curso a definitivo. En el IAA se ha comprobado que, al menos 8 millones han sido traspasos de la cuenta de inversiones gestionadas para otros entes a instalaciones técnicas.

4.1.1. Seguimiento de incidencias de informes de ejercicios anteriores

1. Información de la memoria

La información que contienen las memorias de las cuentas anuales no son completas y sólo recogen los aumentos y disminuciones de inmovilizado (sin diferenciar los traspasos entre cuentas). No se informa de las diferencias con las altas y bajas del inventario de activos, ni de los movimientos de actualización del inventario ni de las razones de los retrasos en el reflejo contable.¹⁹

Tampoco consta ninguna información en la memoria sobre los bienes totalmente amortizados que continúan en uso. A 31/12/2017 existen 97.542 elementos de activo que se encuentran amortizados en su totalidad, cuyo valor de adquisición conjunto asciende a 520 millones de euros.²⁰

2. Conciliación de datos contables y de inventario

Hasta el ejercicio 2014 existía una diferencia sin conciliar entre los saldos del balance de la cuenta y los saldos del inventario general, procedente de la carga en 2006 de datos históricos en el sistema de información contable, cuyo importe no está asociado a ningún activo fijo. Esta incidencia se ha ido corrigiendo en los últimos ejercicios mediante la baja contable de estos activos con contrapartida en pérdidas extraordinarias (392 millones de euros regularizados entre 2015 y 2017, como se observa en el cuadro siguiente).

Entidad	Saldo inicial "carga SERPA"	Regularización 2015	Regularización 2016	Regularización 2017	Saldo pendiente de regularizar
DGA	155	(155)	-	-	-
SALUD	156	(32)	(124)	-	-
IASS	61	-	(61)	-	-
INAEM	12	-	(12)	-	-
IAA	55	-	(1)	(4)	50
IACS	1	-	-	(1)	-
AST	2	-	(1)	(1)	-
Totales	442	(187)	(199)	(6)	50

¹⁹ - **IAA** incorpora en su memoria información relativa a los principales activos del Instituto (depuradoras y plantas de purines), distinguiendo entre los que fueron construidos por la DGA y los ejecutados por el IAA. En la memoria se justifican las razones de la incorrecta cuenta contable utilizada (para los activos ejecutados por el IAA) y de la falta de registro en inventario de bienes (para los activos construidos por la DGA) por imperativo de la Ley 6/2001. Dichas correcciones se han ido subsanando desde la entrada en vigor de la Ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas, que permite la cesión o adscripción de los citados activos al Patrimonio del IAA, que requiere la previa instrucción por las EELL del expediente administrativo de cesión gratuita de parcelas sobre las que se han construido las depuradoras. Según la Memoria quedan pendiente de regularizar como Instalaciones Técnicas 26 EDAR y 4 Plantas de Purines, actualmente erróneamente imputadas en otras cuentas contables. Asimismo, queda pendiente de contabilizar las depuradoras construidas en régimen de concesión de obra pública.

- **AST** incluye información sobre las bajas de activos.

²⁰ Conviene destacar que existen 15.490 activos con valor inicial a cero que no han experimentado movimientos durante el ejercicio (principalmente en el SALUD con 10.959 activos y la Administración de la CA con 3.323 activos).

A 31/12/2017 sólo queda pendiente de regularizar el saldo del IAA que asciende a 50 millones de euros (ver nota al pie anterior).

3. *Integridad del inventario de activos*

En general, la CA no dispone de procedimientos escritos sobre el control del inventario de activos. Las únicas entidades que disponen de procedimientos por escrito son INAEM, IAA, IACS, BSTA.

En 2017 continúan vigentes los defectos de control interno que se identificaron en la fiscalización del ejercicio 2016 en el análisis específico que se realizó sobre la integridad del inventario y que pusieron de manifiesto las siguientes incorrecciones:

- Incorrecta ubicación física del activo
- Inadecuada fecha de capitalización e inicio de amortización
- Inadecuada vida útil estimada
- Inadecuada cuenta contable
- Elementos que no cumplen con la definición de activo del PGC
- Incorrecto valor de adquisición
- Error en valor neto contable (VNC)

En 2017 se han realizado algunas correcciones puntuales (por ejemplo, el SALUD ha regularizado la situación de 30 activos en curso que se han traspasado a sus cuentas definitivas por importe de 155 millones de euros).

Además, el saldo contable de inmovilizado y el inventario de activos se encuentran infravalorados como consecuencia de la falta de inclusión de numerosos activos:

Activos construidos en régimen de concesión

Se mantiene la salvedad del informe de fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2015 relativa a la falta de contabilización de los activos construidos en régimen de concesión (Depuradoras y Autopista ARA 1). Para determinar el valor de estos activos, la Cámara de Cuentas revisó las cuentas anuales de las sociedades concesionarias, que en todos los casos han contabilizado las concesiones como inmovilizado intangible, de acuerdo con lo previsto en la normativa contable específica para empresas concesionarias²¹ para los supuestos en que en el contrato se transfieren al concesionario los riesgos de construcción y de demanda o disponibilidad. Estas inversiones deben figurar en la contabilidad patrimonial de la entidad concedente, tal como propone la IGAE para las entidades públicas sometidas al Plan General de Contabilidad Pública.²²

²¹ Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

²² Informe de 7 de abril de 2016 de la División de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública de la Oficina Nacional de Contabilidad (Intervención General de la Administración del Estado, IGAE) relativo al

- En el IAA no constan en contabilidad ni en el inventario de activos el valor de las EDAR construidas en régimen de concesión, cuyo importe estimado por la Cámara de Cuentas asciende a 224 millones de euros (VNC al cierre de 2017), para reflejar correctamente en el Balance de situación todos los activos gestionados por el IAA para llevar a cabo el servicio de depuración que presta y constituye su principal objeto.²³

En 2017 se han construido nuevas EDAR ubicadas en las denominadas Zona 03, Zona 10-A y Zona Utebo que deberían registrarse conforme al criterio mencionado, cuyo valor de coste asciende a 54 millones de euros.²⁴ En la memoria del IAA se indica que se están realizando los trámites administrativos necesarios para conseguir la cesión de los terrenos y regularizar posteriormente la situación contable de todos estos activos.

Se propone el siguiente ajuste para regularizar los activos en régimen de concesión:

AJUSTE	Debe	Haber
Bienes en régimen de concesión (*)	224	
Ingresos y Bº de ejercicios anteriores		45
Acreedores L/P		166
Acreedores C/P		13
TOTAL ASIENTO	224	224

(*) VNC = Coste de construcción – Amortización acumulada a 31/12/2017 .
Vida útil estimada EDAR (40 años)

- En la Administración de la CA no consta en contabilidad ni en el inventario de activos el coste de construcción completo de la Autopista ARA 1 (Villafranca–El Burgo de Ebro) por importe de 58 millones de euros, que se construyó mediante contrato de concesión de obra pública y entró en explotación en julio de 2008. La sociedad concesionaria se encuentra desde 2014 en concurso de acreedores debido a las pérdidas incurridas.

En el inventario figura un activo “en curso” (nº 410-78 “Autopista Villafranca de Ebro – El Burgo”), que recoge los importes pagados al concesionario por el “canon de demanda” de algunos ejercicios (2008, 2009, 2016 y 2017), por importe de 5,9 millones de euros. En anteriores informes de fiscalización se proponía la regularización de este importe con contrapartida en pérdidas extraordinarias. No obstante, este importe activado podría compensar parte del ajuste propuesto en el apartado 4.5.

Como se explica en el apartado 4.5, la Administración de la CA ha dotado una provisión para riesgos y gastos de 36 millones de euros para hacer frente al pago de la infraestructura, una vez iniciado el procedimiento de liquidación de la Sociedad

tratamiento contable a aplicar a los acuerdos de concesión de servicio público que realice una entidad pública sometida al plan general de contabilidad pública.

²³ Salvedad identificada en Informe de fiscalización de la actividad del organismo en el ejercicio 2015 aprobado por la Cámara de Cuentas el 28 de marzo de 2017.

²⁴ Zona 03 (27 millones), Zona 10 A (8 millones) y Zona Utebo (26 millones), según la memoria del IAA.

Concesionaria Puente del Ebro, S.A. y de resolución del contrato de concesión. En febrero de 2018 se propuso a la firma de auditoría ERNST&YOUNG para verificar el valor de las inversiones en el procedimiento para la resolución del contrato, que ha sido confirmado por el Consejero del Departamento de Vertebración del Territorio, Movilidad y Vivienda, mediante orden de 28 de febrero de 2018. El departamento estima que el informe de valoración no se obtendrá hasta el primer trimestre de 2019.

Otros activos no identificados en inventario

- En el IAA se mantiene la salvedad por la infravaloración del inmovilizado en 68 millones de euros por las EDAR construidas por la Administración de la CA y EELL, que fueron adscritas al IAA y que no figuran registradas contablemente en el inventario de activos en ninguna de las dos entidades. En 2017 se ha regularizado contablemente las EDAR de Teruel, Cariñena y Calatayud.
- Tampoco constan en el inventario de la Administración de la CA activos del Departamento de Obras Públicas, Urbanismo, Vivienda y Transporte destinadas a alquileres sociales²⁵ y del Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente (como las inversiones ejecutadas en el vertedero de Bailín y las EDAR construidas por el Gobierno de Aragón cuya adscripción al IAA estaba pendiente de contabilizar). La Cámara de Cuentas no ha podido cuantificar el importe de estas inversiones omitidas en el inventario.
- En el IASS existen dos activos procedentes de las transferencias de las competencias del Estado a la CA (1996) que no figuran inventariados (Hogar para la tercera edad de Monreal del Campo y de Cariñena).

4. *Inmovilizado en curso*

Existen 1.022 elementos de activos clasificados como inmovilizado en curso que, al cierre de 2017, alcanzaban un saldo de 288 millones de euros (de ellos, 55 activos tienen valor nulo).

En el año 2017 se dieron de alta 9 millones (principalmente en la Administración de la CA) y de baja 162 millones de euros de activos en curso (todos en el SALUD, de los cuales al menos 155 millones se corresponde con traspasos de inmovilizado en curso a definitivo).

La Cámara de Cuentas estima que, al menos, 464 elementos de activos en curso, cuyo valor agregado asciende a 235 millones de euros, deberían haberse traspasado a sus cuentas de activo definitivo o darse de baja contra pérdidas extraordinarias. Esta reclasificación afecta fundamentalmente a la Administración de la CA (416 elementos por valor de 206 millones de euros), al SALUD (26 elementos por valor de 2 millones de euros) y al IASS (22 elementos

²⁵ En 2017 ha comenzado a regularizarse la situación de las viviendas destinadas a alquilar social. Se han dado de alta en inventario 232 viviendas (de un total de 474 que constan en los registros extracontables del departamento). El alta de estas 232 viviendas ha supuesto un reconocimiento de ingresos extraordinarios de 15 millones de euros.

por valor de 27 millones de euros), con el consiguiente efecto en el cálculo de la amortización acumulada desde su entrada en funcionamiento.

5. Inversiones gestionadas para otros entes

Existen 1.822 elementos de activos clasificados como inversiones gestionadas para otros entes que, al cierre de 2017, alcanzaban un saldo de 456 millones de euros (391 millones de euros en la Administración de la CA, 62 millones en el IAA y 2,8 millones en el IASS).

En el año 2017 se dieron de alta 24 millones (principalmente en la Administración de la CA) y de baja 26 millones de euros (13 millones en la Administración de la CA y otros 13 millones en el SALUD).

De la revisión efectuada sobre una muestra de activos y del seguimiento de las incidencias detectadas en informes anteriores, se ha comprobado que la mayoría de ellos ya han sido entregados por lo que deberían haberse dado de baja con contrapartida en la cuenta de subvenciones de capital concedidas. La Cámara de Cuentas propone los siguientes ajustes:

- En la Administración de la CA deberían darse de baja, al menos, 132 millones de euros con contrapartida en pérdidas extraordinarias.

Nº ACTIVO DE LA MUESTRA	DENOMINACIÓN	COSTE (*)	PÉRDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
320000000312	PROY.REG.SOCIAL MEQUINENZA Z090006	-15	-15
300000000830	OBRAS EMERGENCIA REPARACION DAÑOS INFR. F-2	-13	-13
320000000127	RED TUBERÍAS Z. CANAL CALANDA- ALCAÑIZ1º PARTE	-11	-11
310000000007	PROYECTO TRANSF. REGADÍO EN QUINTO DE EBRO	-7	-7
300000000577	C.P. LUCIEN BRIET, ZARAGOZA	-6	-6
310000000000	RED DE RRIEGOS DEL SECTOR VIII-A SUBSECTOR 4 Z.R.	-6	-6
300000000440	C.P. EL ESPARTIDERO -ZARAGOZA	-6	-6
310000000003	PROYECTO RED DRENAJES Y DESAGÜES SECTOR VII DE	-5	-5
310000000001	OBRAS SECTOR VIII-A, SUBSECTOR V ZONA REGABLE	-5	-5
300000000508	CEIP VALDESPARTERA	-5	-5
300000000537	C.P. FORO ROMANO, CUARTE DE HUERVA	-5	-5
300000000329	OBRAS Z.C.P. LOARRE H090002	-4	-4
310000000004	PROY. ESTACIÓN BOMBEO CANAL CALANDA -ALCAÑIZ	-4	-4
300000000606	C.E.I.P. VAL DE LA ATALAYA	-4	-4
300000000700	C.E.I.P. PEDRO I DE BARBASTRO	-4	-4
300000000703	CEIP ZARAGOZA SUR	-6	-6
320000000062	TARAZONA, IGLESIA DE LA MAGDALENA	-4	-4
320000000023	TARAZONA (Zª), CATEDRAL	-4	-4
300000000042	CAMINOS DESAGÜES C.P.PINA DE EBRO Z.168/05	-3	-3
320000000233	CAMINO DE SANTIAGO	-3	-3
3000000000800	CEIP FRAGA III	-3	-3
300000000023	Obras en el vertedero de HCH de Bailín propiedad	-3	-3
300000000616	ACT. DIVERSAS SERVICIO INFRAESTRUCTURAS RURALES	-4	-4
	TOTAL IRREGULARIDAD DETECTADA	-132	-132

- En el IAA, 54 millones de euros deberían reclasificarse a otras cuentas de inmovilizado y regularizar documentalmente y contablemente las inversiones que ya han sido entregadas. En 2017 se han regularizado 7 millones de euros.
- En el IASS, ninguna de las inversiones debería haberse clasificado como inversiones gestionadas para otros entes públicos. Se trata de inversiones de mejora realizadas en residencias y otros centros gestionados por el IASS, que deberían haber incrementado el valor del coste del activo que ya existía en el inventario y corregir la amortización acumulada no practicada desde la finalización de la obra. Se propone su reclasificación a la cuenta de activo correspondiente por naturaleza.

6. *Amortización de inmovilizado*

La dotación a la amortización y la amortización acumulada está infravalorada por la incorrecta consideración tanto de la vida útil de bienes que fueron transferidos por el Estado a la CA, como del mantenimiento prolongado de los mismos en cuentas de inmovilizado en curso, entre otras causas.

En la revisión efectuada sobre la amortización de una muestra de bienes inmuebles se ha detectado un defecto de amortización acumulada al cierre del ejercicio 2017 de, al menos, 76 millones de euros en la Administración de la Comunidad Autónoma, 80 millones de euros en el SALUD y 15 millones de euros en el IAA.

No ha sido posible verificar la razonabilidad de las amortizaciones practicadas en el resto de inmuebles que no han sido revisados por la Cámara de Cuentas.

La Cámara de Cuentas estima que la dotación a la amortización está infravalorada en, al menos, 120 millones de euros para el conjunto de entidades fiscalizadas.

7. *Adquisición de equipos mediante arrendamiento financiero*

El SALUD no ha corregido la incidencia, detectada en fiscalizaciones anteriores, por el incorrecto registro de las adquisiciones de inmovilizado mediante contratos de arrendamiento financiero. El valor del inmovilizado está infravalorado debido a que las cuotas pagadas en cada ejercicio se contabilizan financiera y presupuestariamente como gasto del ejercicio, mientras que el alta de inmovilizado, por el valor residual de la opción de compra, se realiza en el momento en que esta se ejercita, a partir del cual comienza a dotarse anualmente la amortización durante un periodo de 14 años y no en función de la vida útil estimada pendiente de cada activo.

Se ha comprobado que existen al menos 41 elementos de activo adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, cuyo valor de adquisición conjunto fue de 23 millones de euros. Al cierre del ejercicio 2017 el SALUD había ejercido la opción de compra de 36 elementos de activos, cuyo valor neto contable ascendía a 0,75 millones de euros. La Cámara de Cuentas no ha podido calcular el ajuste que debería realizarse al no haber dispuesto del importe de los gastos financieros y de mantenimiento que deberían descontarse del coste de adquisición de los activos, ni de la estimación de la vida útil.

8. Otras incorrecciones detectadas en fiscalizaciones anteriores

- Incorrecta activación de gastos financieros una vez entregados los inmuebles. Se estima que el saldo del inmovilizado y el patrimonio neto del balance de situación están sobrevalorados en 4,75 millones de euros.
- Las altas de bienes inmuebles no separan el valor del terreno del valor de la construcción, con el consiguiente efecto de sobrevaloración del cálculo de la amortización acumulada. El ajuste para registrar correctamente el valor de los terrenos alcanzaría, al menos, 22,93 millones de euros.

La aplicación de gestión del inventario debería permitir que un mismo elemento de activo pueda contabilizarse en varias cuentas contables distintas, que permitan distribuir el coste en función de su naturaleza (terrenos, construcciones, instalaciones técnicas).

- Se mantienen registradas en la cuenta 201, Infraestructuras y bienes destinados al uso general, obras ejecutadas en varios tramos de carreteras. Las inversiones en carreteras que han entrado en funcionamiento deberían reclasificarse a la cuenta 109, Patrimonio entregado al uso general, por, al menos, a 25,96 millones de euros.
- Los bienes inmuebles transferidos en 2010 por el Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón en virtud del acuerdo transaccional relativo al procedimiento contencioso de reclamación de deudas tributarias continúan registrados por su valor catastral, por importe de conjunto de 9,87 millones de euros, que difiere significativamente de la valoración dada a estos inmuebles por la Administración del Estado en el momento del traspaso (95,10 millones de euros, según el Informe de la Dirección General de Patrimonio del Estado incorporado en el expediente sometido al Consejo de Estado que dio lugar al Dictamen del nº 85/2010 de 25 de Febrero de 2010).

El valor catastral no se ajusta a ninguno de los criterios previstos en la normativa contable para determinar el valor venal de un bien (apartado 4 de la norma 2ª del PGCPA), que es el que se utiliza para las adquisiciones gratuitas y por cesión y para aquellos supuestos en los que no existe un valor de adquisición. Para calcular el valor venal, el PGCPA propone utilizar una tasación de perito especializado, valores medios de mercado, listas de precios de proveedores y otros procedimientos generalmente aceptados.

- El elemento de activo denominado "Feria de Muestras" se encuentra infravalorado en 2,9 millones de euros, que debería contabilizarse con contrapartida en acreedores de inmovilizado (a corto y largo plazo).

Mediante escritura pública de 8 de mayo de 2015 se adquirió el 21,32 % indiviso de las tres fincas urbanas que constituyen el complejo "Feria de Muestras" por importe de 11,6 millones de euros. En dicha escritura se acordó el pago aplazado del precio en 4 anualidades de 2,9 millones de euros. Al cierre del ejercicio 2017, el activo figura contabilizado por el importe de las tres anualidades pagadas, en lugar del precio de adquisición completo.

Este activo lo explota la Feria de Zaragoza y no produce ningún rendimiento a la CA por lo que debería contabilizarse una dotación extraordinaria para su completa amortización.

- No se ha corregido la incidencia relativa al activo denominado “Centro de información de los Derechos de la Mujer”, sito en la Plaza de Santa Marta de Zaragoza, que figura contabilizado en el inventario del IAM por un valor neto contable de 2,84 millones de euros (valor de adquisición de 3,23 millones de euros y 0,39 millones de euros de amortización acumulada al cierre de 2017).

Este edificio fue transferido por el Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón por Real Decreto 301/1998 ²⁶ y estaba gravado con la cesión de uso de la mayor parte del inmueble al Ayuntamiento de Zaragoza para el establecimiento de la “Casa de la Mujer”, otorgada en 1989 por el Instituto de la Mujer estatal.

De los antecedentes analizados se deduce que este activo no debe figurar en la contabilidad del Instituto Aragonés de la Mujer, pues no consta que exista un acuerdo expreso de la Administración de la CA adscribiéndolo al organismo autónomo.

- Se mantienen registradas en el activo en curso “Nuevo Hospital de Teruel” gastos no activables por interrupción de la actividad de construcción que no debieron capitalizarse (1,35 millones de euros). Además, se incluyen también inversiones realizadas en otro emplazamiento (inversión realizada en el aeropuerto/aeródromo de Caudé para disponer de una base helitransportada por importe de 393 miles de euros) que deberían constar en otro número de activo.
- En el IASS las inversiones por mejoras efectuadas en residencias se contabilizan en un nuevo activo, en lugar de incrementar el valor del activo ya existente (siempre que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil).
- En los activos denominados “REPITA” y “Administración electrónica” se incluyen multitud de proyectos diferentes que deberían desagregarse en activos separados para un mejor control de las aplicaciones. Además, se han activado incorrectamente gastos de mantenimiento y reparación.

Las altas del activo 230-3672 “REPITA” se clasifican incorrectamente en la cuenta 223, Maquinaria, en lugar de la cuenta 215, aplicaciones informáticas.²⁷

Las altas del activo 480-157 “Administración electrónica” figuran clasificadas como inmovilizado en curso. En 2017 al menos 3 proyectos han finalizado y deberían haberse reclasificado a las cuentas de inmovilizado definitivas y comenzar su amortización.

²⁶ Decreto 301/1998, de 27 de febrero, sobre ampliación de medios adscritos a los servicios de la Administración del Estado traspasados a la Comunidad Autónoma de Aragón por Real Decreto 3407/1983, de 21 de diciembre, en materia de protección de la mujer.

²⁷ Alegación 11. Error material corregido en virtud de alegación.

- La entrega en adscripción del activo “Centro de producción audiovisual” se contabilizó en 2016 por su valor catastral de 9,8 millones de euros. Este bien debería figurar en la cuenta 107 “Patrimonio entregado en adscripción” por su valor neto contable en el momento de la cesión, con independencia del valor con el que lo registre la CARTV.

4.1.2. Fiscalización de altas y bajas del ejercicio 2017

Altas de inmovilizado:

Según la Cuenta General del ejercicio 2017, las altas del conjunto de entidades fiscalizadas ascendieron a 317 millones de euros, mientras que las altas registradas en el inventario general ascendieron a 154 millones de euros. La diferencia se debe fundamentalmente a traspasos y otras regularizaciones contabilizadas en el ejercicio.

Respecto a la conciliación con la ejecución presupuestaria, no todas las obligaciones reconocidas en el capítulo 6 del presupuesto de gastos (inversiones reales) constituyen verdaderamente activos fijos, ya que solo se ha activado el 70 % de los créditos presupuestarios, imputándose el resto a cuentas de gasto corriente (34 millones de euros).

Las altas extrapresupuestarias ascendieron a 55 millones de euros en 2017, que representa el 40% del total de altas registradas en el inventario.

Bajas de inmovilizado:

Según la Cuenta General, las bajas ascendieron a 215 millones de euros, mientras que las bajas registradas en el inventario general ascendieron a 52 millones.

La diferencia procede, principalmente, de la regularización de los saldos procedentes de 2006 sin que estuvieran asociados a un activo fijo concreto (6 millones, como se ha explicado en el apartado anterior) y de 155 millones de euros registrados en el SALUD como bajas cuando realmente son traspasos.

Muestra analizada

La muestra de altas y bajas del SALUD se detalla en el informe específico de fiscalización de este organismo autónomo.

Para el resto de entidades se ha seleccionado una muestra de altas y bajas del ejercicio 2017 para revisar la documentación soporte y su adecuada contabilización. El importe revisado representa el 58% de las altas y el 87 % de las bajas de las entidades fiscalizadas.

Además de las incorrecciones señaladas en el apartado anterior, cuyo importe se ha actualizado con el seguimiento en 2017, se han identificado las siguientes incidencias:

- *Inadecuado ejercicio de registro y criterio de valoración:*

El alta del activo nº 201-619 por la regularización de la finca resultante del proyecto de reparcelación de la unidad de ejecución G-43-4 (Actur) del PGOU de Zaragoza, se ha contabilizado por el valor catastral en lugar del valor venal. Esta operación, que debería

haberse contabilizado en 2014, ha generado unos ingresos extraordinarios en 2017 de 1,16 millones de euros.

- *Incorrecta activación de determinados gastos de naturaleza corriente:*

En la muestra analizada se han detectado gastos de naturaleza corriente que se han activado incorrectamente (nº 9, 88, 91, 93, 94, 95 y 96 de la muestra del Anexo 8). El importe acumulado en 2017 de gasto activado incorrectamente asciende a 9 millones de euros.

- *Integridad del inventario de activos:*

En 2016 se regularizó parcialmente la limitación al alcance, identificada en el informe de fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2015, relativa a la falta de reflejo en el inventario general de las viviendas de protección oficial y viviendas destinadas a alquileres sociales.

En 2016 se contabilizaron 78 altas y bajas correspondientes a las ventas de VPO formalizadas en escritura pública cuyo precio estaba completamente abonado, por importe agregado de 1,5 millones de euros. Para la regularización se utilizó el valor de venta de la escritura pública, que no se adecúa al criterio del PGCPA, aunque no tuvo efecto en el patrimonio neto, dado que se produjeron ingresos y pérdidas extraordinarias exactamente por el mismo importe. En 2017 se han regularizado 9 viviendas más que han generado altas y bajas de inmovilizado por importe de 189 miles de euros.

En 2017 se han regularizado también viviendas destinadas a alquiler social, que han supuesto 232 altas de inmovilizado por importe agregado de 15 millones de euros, que han generado 15 millones de beneficios extraordinarios.²⁸

- *Centros de salud de Fraga y Tarazona*

En 2017 se ha corregido la incidencia relativa a la infravaloración del coste del “CS Tarazona-Moncayo” en 3,3 millones de euros, que ha sido contabilizado como alta en el inventario de la Administración de la CA (en 2016 se había dado de baja en el SALUD por reversión).

Además se ha registrado una baja en el SALUD y un alta en la Administración de la CA por el mismo importe de la parte financiada por el SALUD del “CS Fraga-Bajo Cinca”.

Los centros de Tarazona y Fraga de SALUD se construyeron por Suelo y Vivienda de Aragón, S.L.U. y fueron entregados en 2008 y 2009, respectivamente. Como en su financiación participaron conjuntamente la DGA y el SALUD, cada uno dio de alta estos mismos activos en su inventario en cuentas de inmovilizado en curso en proporción a su financiación.

En 2017 se ha corregido esta situación y el SALUD ha dado de baja definitivamente estos activos, puesto que la propiedad es de la Administración de la CA (según consta en las actas

²⁸ En los registros extracontables del departamento consta un total de 474 viviendas destinadas a alquileres sociales.

de entrega). Sin embargo, en la Administración de la CA estos inmuebles tiene asignados varios nº de activo.

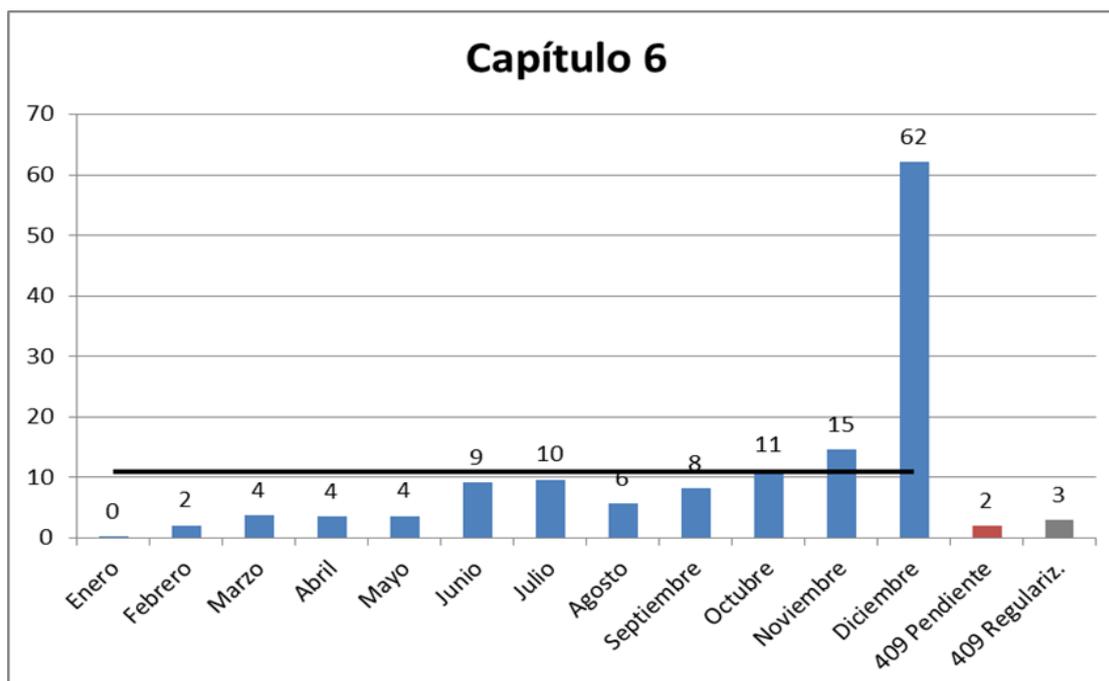
Cuenta contable	CS Tarazona-Moncayo		CS Fraga-Bajo Cinca	
	Nº activo inventario	Coste (miles€)	Nº activo inventario	Coste (miles€)
Construcciones	2100000-1036	7.868	2100000-1032	3.644
Instal. Técn. y maq.	2220000-0118	99	-	-
Inmov. en curso	4100000-0054	5.290	4100000-0542	4.964
TOTAL	TOTAL	13.257	TOTAL	8.608

Se recomienda registrar cada inmueble con un único nº de activo (o dos, en el caso de separar el terreno en otro activo). Además, si el uso es compartido entre la DGA y el SALUD debería reflejarse esta situación en el balance de cada entidad mediante los asientos correspondientes de entrega de bienes en adscripción. También debería recalcularse la amortización acumulada para reflejar los años transcurridos desde la entrega (9 y 10 años, respectivamente).

- *Altas de inmovilizado capítulo 6 diciembre 2017*

Del análisis efectuado sobre la imputación presupuestaria mensual del gasto en todos los capítulos, destaca un desproporcionado volumen de reconocimiento de obligaciones en el mes de diciembre del 2017 en el capítulo 6, Inversiones.

En general, en todos los capítulos se observa una falta de imputación presupuestaria en los dos primeros meses del año que hace que la imputación presupuestaria esté desfasada respecto de la ejecución real del gasto. Esto hace que en el mes de diciembre se produzca un incremento del gasto imputado en todos los capítulos para regularizar el desfase temporal en la contabilización. Sin embargo, en el capítulo 6 el incremento de gasto no se justifica sólo por esta causa.



En consecuencia, la Cámara de Cuentas ha analizado una muestra que representa aproximadamente el 50 % del gasto en capítulo 6 del mes de diciembre (excluido el SALUD), con el siguiente resultado:

- En general, se ha observado que la principal razón de la concentración de inversiones en el mes de diciembre es debida a los retrasos en la tramitación de los expedientes hasta que se contabiliza el gasto,²⁹ como se ha señalado al principio. En ocasiones las facturas superan en algunos casos el límite de treinta días fijado en el art. 216 TRLCSP para la exigencia de intereses de demora.
- En el Departamento de Desarrollo Rural y Sostenibilidad, el gasto correspondiente al encargo a la empresa pública TRAGSA para la realización de las obras del "Proyecto de caminos de secano en la zona de concentración parcelaria de Ontiñena (Huesca) Fase II se concentra en el mes de diciembre porque la obra se empieza a ejecutar en el mes de noviembre.

La certificación del mes de diciembre corresponde al anticipo a cuenta por equipos de maquinaria por un importe de 253 miles de euros. Aunque la tramitación del anticipo está prevista legalmente³⁰, no consta en la memoria técnica del encargo a TRAGSA el régimen y los límites para poder percibir abonos a cuenta por las operaciones preparatorias tal y como exige el RD 1072/2010.

- En el mes de diciembre, el Departamento de Educación ha imputado al presupuesto inversiones por valor de 1,2 millones de euros (1.850 ordenadores de sobremesa para aulas de centros educativos públicos). El contrato se firmó con fecha 2 de noviembre de 2017 y se establece que la primera entrega de 1.044 ordenadores se realizará antes de los 35 días siguientes a la firma del contrato y, de 45 días, la segunda entrega.

El Acta de recepción del suministro es de fecha 19/01/2018 y el pago de las dos facturas de 30/01/2018, por lo que la inversión debería haberse contabilizado en 2018.

Algunos de los albaranes de entrega tienen fecha de 2017, pero en la mayoría de ellos la fecha de recepción del suministro no consta. Todos los albaranes están sellados por el centro educativo pero no está correctamente identificada la persona que lo recibe (nombre y apellidos, DNI y cargo que desempeña).

²⁹ Alegación 24. Párrafo modificado en virtud de alegación.

³⁰ Art. 4.9 del R.D. 1072/2010, de 20 de agosto, por el que se desarrolla el régimen jurídico de la Empresa de Transformación Agraria, Sociedad Anónima, y de sus filiales.

4.2. INVERSIONES FINANCIERAS

El detalle de las inversiones financieras en el ejercicio 2017 es el siguiente:

Inversiones financieras	Saldo a 01/01/2017	Altas / Dotación	Bajas / Aplicación	Trasposos	Saldo a 31/12/2017
Inversiones financieras permanentes	447	29	-	-	476
CEPA (Administración de la CA)	654	47	-	-	701
Provisión por depreciación	(207)	(18)	-	-	(225)
Créditos a largo plazo	175	316	(322)	(6)	163
Administración CA	175	315	(322)	(6)	162
IAA	-	1	-	-	1
Créditos a LARGO PLAZO	622	345	(322)	(6)	639
Créditos a corto plazo (Administración CA)	2	-	-	6	8
Provisión por depreciación	(2)	(6)	-	-	(8)
Créditos a CORTO PLAZO	-	(6)	-	6	-
TOTAL	622				639

4.2.1. Inversiones financieras permanentes y provisión por depreciación

La Administración de la CA posee el 100 % del capital social de Corporación Empresarial Pública de Aragón, S.L.U. (CEPA), con un valor en libros de 701 millones de euros y provisionada en 225 millones de euros, por lo que su valor neto contable es de 476 millones de euros, valoración que la Cámara de Cuentas de Aragón estima correcta.

La CEPA es una sociedad matriz que recoge las participaciones en la mayoría de las sociedades mercantiles de la CA (anteriormente denominadas empresas de la CA), excepto las dos sociedades que pertenecen al grupo Corporación Aragonesa de Radio Televisión.

Al 31 de diciembre de 2017 mantenía participaciones en el capital social de 43 sociedades (en 19 con participación superior al 50 %). Las cuentas anuales individuales y consolidadas fueron auditadas por expertos independientes, siendo los epígrafes más significativos de los estados consolidados los siguientes:

ACTIVO	Saldo a 31/12/2017	PASIVO	Saldo a 31/12/2017
Activo no corriente	410	Patrimonio Neto	498
Activo corriente	331	Pasivo no corriente	139
		Pasivo corriente	104
TOTAL	741	TOTAL	741

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	2017
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	(10)
RESULTADO FINANCIERO	(3)
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia	2
Deterioro y resultados por enajenaciones de participaciones puestas en equivalencia	(2)
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	(13)
Impuesto sobre beneficios	-
RESULTADO DEL EJERCICIO	(13)
Resultado atribuido a la sociedad dominante (CEPA individual)	(9)
Resultado atribuido a socios externos (no CA)	(4)

En el ejercicio 2017 la CA, en su condición de socio único de Corporación Empresarial Pública de Aragón, S.L.U., decidió realizar dos ampliaciones de capital social de la mercantil de 46,75 millones de euros ³¹. Estos acuerdos fueron elevados a escritura pública, fijándose el capital social de la CEPA en 701 millones de euros, dividido en 70.066.039 participaciones de 10 euros de valor nominal cada una de ellas.

- La primera ampliación de capital, por importe de 46 millones de euros, tiene por objeto proporcionar fondos a la CEPA para que pueda otorgar un préstamo a la empresa pública Suelo y Vivienda de Aragón, S.L.U, para cancelar la deuda financiera que tiene pendiente por importe de 46 millones de euros.
- La segunda ampliación de capital, por importe de 0,75 millones de euros, tiene por objeto que la CEPA disponga de los fondos necesarios para acudir a una ampliación de capital en "PLHUS Plataforma Logística, S.L", por hasta el citado importe. Dicha ampliación de capital se enmarca en la operación "acordeón" en PLHUS consistente en una reducción de capital y una ampliación simultáneas, con el fin de reestablecer el equilibrio económico patrimonial de la sociedad.

Además de las citadas operaciones, en el ejercicio 2017 la CA ha contabilizado en el capítulo 8 del presupuesto de gastos una aportación realizada a la CEPA con la finalidad de que esta realice ampliaciones de capital en las sociedades del grupo, por 2,44 millones de euros. Esta aportación debería haberse registrado en el capítulo 7 como transferencias de capital ya que la CA no ha recibido ningún activo financiero en contraprestación a las mismas.

³¹ Acuerdos de 29 de junio de 2017 (46 millones de euros) y 19 de diciembre de 2017 (0,75 millones de euros), que fueron elevados a escritura pública el 28 de septiembre de 2017 y 27 de diciembre de 2017, respectivamente.

4.2.2. Créditos a largo plazo

La composición y el movimiento durante el ejercicio 2017 del epígrafe de créditos a largo plazo ha sido el siguiente:

Créditos a largo plazo	Saldos individuales				
	Saldo a 31/12/2016	Altas	Bajas	Traspaso a c/p	Saldo a 31/12/2017
Administración de la CA	175	315	(322)	(6)	162
Créditos a largo plazo	107	-	-	-	107
Créditos a entidades dependientes procedentes del Fondo de Financiación a CCAA	45	315	(318)	-	42
<i>Fondo de facilidad de pago a proveedores</i>	<i>23</i>	<i>-</i>	<i>(3)</i>	<i>-</i>	<i>20</i>
<i>Fondo de facilidad financiera</i>	<i>22</i>	<i>315</i>	<i>(315)</i>	<i>-</i>	<i>22</i>
<i>Fondo Social</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Créditos vivienda	24		(4)	(6)	14
IAA	-	1	-	-	1
Total	175	316	(322)	(6)	163

4.2.2.1. Créditos a largo plazo

Recoge los fondos entregados a terceros procedentes de dos convenios, uno con SODIAR y otro con el Banco Santander e Ibercaja, cuyo detalle se contiene en el informe de fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2016:

Detalle de los créditos a L/P	Saldo 31/12/2017
Convenio DGA-SODIAR	7
Convenio DGA/BEI - Banco Santander e Ibercaja	100
TOTAL	107

No se han producido movimientos en 2016 y 2017 dignos de destacar.

4.2.2.2. Créditos a entidades dependientes procedentes de los fondos de financiación

Desde el ejercicio 2012, la CA viene acogándose a los llamados mecanismos extraordinarios de financiación mediante operaciones de endeudamiento, que son analizados en el apartado 4.6.5 del presente informe. Al cierre de 2017 se ha recibido un total de 3.103 millones de euros.

Estos mecanismos han financiado tanto operaciones de la Administración de la CA como de los entes dependientes, pero dado que es la Administración de la CA la que formaliza las operaciones de endeudamiento, a medida que transfiere los fondos a los entes dependientes, se reconoce los oportunos créditos a cobrar frente a estos entes.

En 2016 se procedió a regularizar la situación anterior compensando saldos deudores y acreedores entre las entidades del ámbito de consolidación, lo que supuso una reducción de 1.675 millones de euros. De esta forma, sólo quedaban al cierre de 2016 créditos concedidos a entidades dependientes fuera del ámbito de consolidación (entidades “no serpa”). En el ejercicio 2017 se han amortizado 2,5 millones de euros de Ciudad del Motor, S.A.

Como se explica en el apartado 4.6.5, en 2017 se han recibido 924 millones de euros del FLA, de los que 315 millones han financiado entidades dependientes, que también se han regularizado al cierre del ejercicio (se contabilizan como altas y bajas del ejercicio, como se observa en el cuadro inicial).

4.2.2.3. Créditos vivienda

Hasta 2016, la Administración de la CA no recogía en sus estados financieros los activos derivados de la gestión de vivienda pública. Las formas de gestión de vivienda pública son las siguientes:

- Vivienda de precio público de venta con precio aplazado: la DGA actúa como promotor directo de las viviendas obteniendo un precio aplazado normalmente del 95 % y habiendo cobrado el 5 % restante a la firma del contrato.
- Viviendas convenidas: en donde la promoción pública de vivienda se realiza a través de otras entidades (como ayuntamientos) pero financiadas o cofinanciadas por el Gobierno de Aragón.
- Vivienda pública de alquiler: gestionada directamente desde la DGA.

En 2016 se regularizó la situación contable de los préstamos concedidos y en 2017 se ha comenzado a regularizar las viviendas en alquiler (ver apartado 4.1.1).

En el ejercicio 2016 se contabilizaron como inversiones financieras los préstamos concedidos en ejercicios pasados a entidades locales aragonesas y a particulares para la promoción, construcción y adquisición de viviendas protegidas. El importe regularizado ascendió a 24 millones de euros correspondientes a los saldos pendientes de cobro por parte de la Administración de la CA, que comprende tanto los saldos vencidos y no cobrados, como las cuotas del préstamos concedido pendiente de vencimiento.

	Saldo a 01/01/2017	Altas/ dotación	Bajas	Trasposos	Saldo a 31/12/2017
Préstamos vivienda largo plazo	24		(4)	(6)	14
Créditos concedidos	24		(4)	(6)	14
Provisión por depreciación	-	-	-	-	-
Préstamos vivienda corto plazo	-	(6)	-	6	-
Créditos concedidos	2	-	-	6	8
Provisión por depreciación	(2)	(6)	-	-	(8)
TOTAL	24	(6)	(4)	-	14

En 2017 se han registrado cobros por importe de 4 millones de euros. Además se han reclasificado a corto plazo los saldos vencidos y no cobrados (morosos) por importe de 6 millones de euros y se ha dotado la correspondiente provisión.

De la fiscalización efectuada se desprenden las siguientes incidencias:

- Debido a que se trata de saldos iniciales que provienen de ejercicios anteriores al 2016, la CCA no puede concluir que se hayan incluido la totalidad de los préstamos concedidos a terceros (sería necesario un trabajo específico sobre ejercicios cerrados anteriores a la creación de la propia CCA).
- La provisión dotada cubre exclusivamente las cuotas impagadas. La Cámara de Cuentas considera que esta provisión es insuficiente. De los 14 millones de euros de capital no vencido (créditos a largo plazo), 7 millones de euros son saldos pendientes de cobro frente a deudores morosos, que la Cámara de Cuentas estima que deberían provisionarse (defecto de provisión de 7 millones de euros).
- No se han registrado los saldos pendientes de cobro de los intereses devengados de cuotas impagadas que ascienden a 2 millones de euros. No obstante, como deberían provisionarse, no tendría efecto en la cuenta de resultados.
- Tampoco se reclasifican a corto plazo las cuotas que vencen en el ejercicio siguiente.

4.2.2.4. Créditos del IAA

En el ejercicio 2017 se han contabilizado todos los préstamos concedidos que no figuraban registrados como inversiones financieras.³²

De los trabajos de fiscalización se ha concluido que:

- No se han provisionado las cuotas impagadas, que al cierre de 2017 ascendían a 0,7 millones de euros. Según indica la entidad, estas deudas están garantizadas

³² El IAA justificaba la ausencia de registro contable en que no se había producido la entrega formal de la inversión a la entidad local por negativa de ésta a su recepción.

mediante aval. Por lo tanto, se insta a que el IAA proceda a la ejecución de los avales de las entidades locales que no han cumplido con su obligación de amortización de los anticipos concedidos.

- No se ha clasificado a corto plazo las amortizaciones previstas para 2018, que la CCA estima en 0,3 millones de euros.

4.3. DEUDORES

Los estados individuales presentan los siguientes saldos a 31 de diciembre de 2017.

ENTE		Deudores presupuestarios	Deudores no presupuestarios	Otros deudores	Provisiones	Total 2017	Total 2016
Admon. C.A.		274	35	2	(213)	98	162
OO.AA	Total OOAA	553	1	1	(3)	553	455
	SALUD	205	1	1	(1)	206	164
	IASS	205	-	-	(1)	204	166
	INAEM	123	-	-	(1)	122	105
	IAJ	16	-	-	-	16	16
	IAM	4	-	-	-	4	4
EDP	Total EDP	91	-	-	(11)	80	57
	IAA	54	-	-	(11)	43	28
	AST	10	-	-	-	10	7
	CITA	8	-	-	-	8	5
	IACS	7	-	-	-	7	8
	BSTA	9	-	-	-	9	7
	INAGA	1	-	-	-	1	1
	ACPUA	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017		918	36	3	(227)	731	-
TOTAL 2016		865	48	1	(241)	-	674

En el siguiente cuadro se muestra el desglose de los deudores presupuestarios de la Administración de la CA con sus entidades dependientes y el resto de deudores:

Deudores Administración CA	2017	2016	Var Abs
Con grupo consolidado (SERPA)	538	420	118
Fuera grupo consolidado (No SERPA y terceros)	369	377	(8)
Capítulo 9	10	68	(58)
TOTAL	917	865	52

Además, las entidades BSTA, IACS y AST tienen saldos pendientes cobro del SALUD, siendo el más significativo el del BSTA por importe de 9 millones de euros.

Una vez eliminados los saldos entre los entes integrantes de la entidad consolidada (todos ellos de deudores presupuestarios) los saldos pendientes de cobro son los siguientes:

ENTE		Deudores presupuestarios	Deudores no presupuestarios	Otros deudores	Provisiones	Total 2017	Total 2016
Admon. C.A.		274	35	2	(213)	98	162
OO.AA	Total OOAA	54	2	1	(3)	54	74
	SALUD	14	1	1	(1)	16	14
	IASS	5	-	-	(1)	5	5
	INAEM	33	-	-	(1)	32	54
	IAJ	1	-	-	-	1	1
	IAM	-	-	-	-	-	-
Total EDP		43	-	-	(11)	33	16
EDP	IAA	36	-	-	(11)	25	11
	AST	3	-	-	-	3	2
	CITA	1	-	-	-	1	2
	IACS	2	-	-	-	2	1
	BSTA	-	-	-	-	-	-
	INAGA	-	-	-	-	-	-
	ACPUA	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017		371	37	3	(227)	185	-
TOTAL 2016		444	48	1	(241)		252

4.3.1. Deudores presupuestarios

Los deudores presupuestarios al 31 de diciembre según la clasificación económica eran los siguientes (en términos consolidados):

Entidad	Cap. 1	Cap. 2	Cap. 3	Cap. 4	Cap. 5	Cap. 6	Cap. 7	Cap. 8	Cap. 9	Total 2017	Total 2016
Admón. C.A.	142	83	20	10	5	-	3	-	10	274	344
SALUD	-	-	14	-	-	-	-	-	-	14	13
IASS	-	-	5	-	-	-	-	-	-	5	6
INAEM	-	-	4	29	-	-	-	-	-	33	54
IAJ	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1
IAA	-	35	-	-	-	-	-	1	-	36	20
AST	-	-	2	-	-	-	-	-	-	2	2
CITA	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	2
IACS	-	-	-	2	-	-	-	-	-	2	1
BSTA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total general	142	118	47	41	5	-	4	1	10	371	443

La antigüedad de los saldos deudores presupuestarios es la siguiente (en términos consolidados):

Entidad	2012 y anteriores	2013	2014	2015	2016	2017	Total
DGA	68	14	54	23	22	94	274
SALUD	3	1	2	1	1	5	14
IASS	2	-	-	-	-	3	5
INAEM	1	-	1	2	5	25	33
IAJ	-	-	-	-	1	-	1
IAA	1	1	0	0	5	29	36
AST	-	-	-	-	-	2	2
CITA	-	-	-	-	-	1	1
IACS	-	-	-	-	-	2	2
BSTA	-	-	-	-	-	-	-
ACES	-	-	-	-	-	-	-
Total general	74	16	57	25	33	161	371

A. Administración de la CA

Los deudores presupuestarios del ejercicio corriente y de cerrados de la Administración de la CA según la clasificación económica son los siguientes:

Capítulo presupuestario		Deudores ejercicios cerrados	Deudores ejercicio corriente	Total deudores
Cap. 1 y 2	Impuestos directos e indirectos	161	63	224
	<i>Sucesiones y Donaciones</i>	89	48	137
	<i>Transmisiones Patrimoniales</i>	52	3	55
	<i>Actos Jurídicos Documentados</i>	17	2	19
	<i>Impuestos especiales</i>	-	6	6
	<i>Tasa fiscal sobre el Juego</i>	3	-	3
	<i>Grandes Superficies</i>	-	3	3
	<i>Tendidos aéreos</i>	-	1	1
Cap. 3	Tasas y otros ingresos	-	1	1
Cap. 4 y 7	Transferencias corrientes y de capital	13	7	20
Cap. 5	Ingresos patrimoniales	2	11	13
Cap. 6	Enajenación de inversiones reales	-	-	-
Cap. 9	Endeudamiento	-	10	10
Total		179	94	274

De los trabajos de fiscalización se ha concluido que:

- La provisión dotada para insolvencias de 213 millones de euros es suficiente ya que cubre el 100% de los saldos deudores de ejercicios cerrados (2016 y anteriores) y un 50% de los saldos deudores del ejercicio corriente 2017 descontando los procedentes de transferencias y endeudamiento.
- El saldo pendiente de cobro procedente del endeudamiento, que asciende a 10 millones de euros, está incorrectamente contabilizados y no debería figurar este saldo en el balance de situación (ver el apartado 4.6.2 correspondiente de endeudamiento donde se analiza la salvedad).
- Los saldos deudores de los capítulos 4 y 7 se encuentran sobrevalorados en 1,78 millones de euros. Estos saldos, procedentes de derechos reconocidos de ejercicios cerrados de subvenciones no justificadas, deberían ser regularizados.

B. OAAA

Los trabajos de fiscalización sobre los saldos deudores presupuestarios en los OAAA, han detectado que la provisión por insolvencias de estos entes está infravalorada en los siguientes importes:

OAAA	Defecto de estimación de provisión
SALUD (*)	6
IASS	2
INAEM	2
IAJ	1
TOTAL	11

(*) Dato estimado en el informe de fiscalización específico del SALUD

El criterio de cálculo seguido por la Cámara de Cuentas y aplicado en las fiscalizaciones de ejercicios anteriores consiste en realizar una estimación de cobrabilidad basada en el histórico de saldos cobrados y anulados. El método se desarrolla siguiendo los siguientes pasos:

- Se calcula los porcentajes de cobro y anulaciones por años de procedencia de la deuda (desde el ejercicio 2008).
- Se calcula el porcentaje que representa la media de cobro de los ejercicios cerrados (n-1, n-2 y n-3 y anteriores).
- Sobre los porcentajes anteriores se calcula la media de incobrables acumulada a los últimos 5 ejercicios.
- El resultado anterior se aplica a los saldos pendientes descontado los procedentes de los capítulos 4, 7 y 9 que son objeto de análisis individualizado.

Las incidencias identificadas en la revisión de los saldos deudores de los OAAA han sido las siguientes:

- El saldo deudor de INAEM (concepto 413, Servicio Público de Empleo Estatal), se encuentra sobrevalorado en 5 millones de euros. Este saldo procede de derechos reconocidos de ejercicios cerrados (2015 y 2016), que han sido descontados por el Estado por la falta de justificación de subvenciones en las liquidaciones del ejercicio siguiente. Estas anulaciones se han contabilizado como devoluciones de ingresos corrientes. Por lo tanto, los deudores de ejercicios cerrados están sobrevalorados y los de ejercicio corriente infravalorados en el mismo importe, debiendo procederse a su regularización.³³

³³ Alegación 44. Párrafo modificado en virtud de alegación.

- El IASS ha aplicado a su finalidad parte de la provisión constituida al cierre de 2016 para dar de baja deudores de dudoso cobro por importe de 1,7 millones de euros. Esta operación se ha contabilizado incorrectamente, ya que la baja de los deudores se ha llevado a gastos extraordinarios y la aplicación de la provisión a ingresos extraordinarios. Aunque el efecto en el resultado final es neutro, la cuenta del resultado económico patrimonial muestra unos ingresos y gastos extraordinarios sobrevalorados en 1,7 millones de euros. La entidad debería haber aplicado directamente dicha provisión con abono al deudor que se da de baja.

4.3.2. Deudores no presupuestarios

La composición de los deudores no presupuestarios de la Administración de la CA (que representa el 95 % de la entidad consolidada), es la siguiente:

Deudores no presupuestarios	Saldo a 31-12-2017	Saldo a 31-12-2016
440 - Deudores por I.V.A. repercutido.	-	8
442 - Deudores por servicio de recaudación.	8	10
443 - Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.	12	12
444 - Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.	14	20
449 - Otros deudores no presupuestarios.	-	4
Total	34	54

Por otra parte, los OAAA mantienen un saldo de deudores no presupuestarios de 1,64 millones de euros.

4.4. TESORERÍA

4.4.1. Situación general

En el siguiente cuadro se detalla el número de cuentas existentes a 31 de diciembre de 2017, según la relación de cuentas certificadas por cada uno de los entes fiscalizados:

Entidad		Nº Cuentas	Importe (mil. €)
Admón. CA		208	188
OO.AA	Total OOAA	99	5
	SALUD	37	3
	IASS	40	1
	INAEM	6	-
	IAJ	14	-
	IAM	2	-
EDP	Total EDP	35	4
	IAA	13	4
	AST	1	-
	CITA	5	-
	IACS	4	-
	BSTA	2	-
	INAGA	9	-
	ACPUA	1	-
TOTAL		342	197

Se ha circularizado a todas las entidades financieras (según las relaciones certificadas suministradas por los entes y la Dirección General de Presupuestos Financiación y Tesorería) con las que los entes objeto de fiscalización han mantenido saldos durante el ejercicio 2017.

No obstante, se han presentado las siguientes limitaciones al alcance:

1. Las siguientes entidades financieras no han respondido a las solicitudes de información:³⁴

- ✓ Ibercaja, sobre saldos del CITA
- ✓ BBVA, sobre saldos del INAGA
- ✓ Santander, sobre saldos del INAGA
- ✓ Bantierra, sobre saldos del INAGA

2. Las confirmaciones de varias entidades financieras son incompletas ya que no incluyen la totalidad de las cuentas corrientes de titularidad de los entes fiscalizados. Este hecho ha

³⁴ Alegación 31. Párrafo modificado en virtud de alegación y recepción de nuevas confirmaciones bancarias en fase de alegaciones.

afectado a 11 cuentas corrientes de la Administración de la CA con un saldo contable de 2,14 millones de euros.

Como procedimiento alternativo se han obtenido del servicio de tesorería los certificados bancarios de los saldos al 31 de diciembre de 2017 que usan para realizar las conciliaciones bancarias. Si bien de las conciliaciones así realizadas no se han detectado incidencias significativas, este procedimiento no permite detectar la posible existencia de cuentas no contabilizadas por los entes.

3. En fase de alegaciones se ha aportado la conciliación de las cuentas restringidas de recaudación del IAA, que justifica la diferencia de 460.126,97 € entre los saldos de balance y los saldos comunicados por las entidades financieras (mayor saldo bancario). Estas diferencias han sido regularizadas en 2018.³⁵

4.4.2. Partidas pendientes de aplicación

Existen saldos acreedores pendientes de aplicación por importe de 61 millones de euros, que corresponden casi en su totalidad a la Administración de la CA (57 millones de euros, esto es el 93 % del saldo total).

Como se observa en la tabla siguiente, la mayoría de las partidas pendientes de aplicación se trasladan a sus cuentas definitivas en los primeros meses del año, de forma que a 28 de febrero de 2018 se ha aplicado el 85 % del saldo:

Partidas pendientes de aplicación	Saldo a 31/12/2017	Saldo a 28/02/2018
554 – Cobros pendientes de aplicación	29	9
559 – Otras partidas pendientes de aplicación	32	5
Total	61	14

Nota: El saldo a 28/02/2018 incorpora nuevas partidas pendientes de aplicación.

³⁵ Alegación 63. Párrafo modificado en virtud de alegación.

4.4.2.1. Otras partidas pendientes de aplicación

Dentro de las partidas recogidas en la cuenta 559, Otras partidas pendientes de aplicación, de la Administración de la CA destaca la cuenta 5590200039, Otras partidas pendientes de aplicación del INAEM, con un saldo de 28 millones de euros, que representa un 91 % del total de la misma.

Se trata de las subvenciones procedentes de la Conferencia Sectorial cuyo objeto es financiar la gestión de las competencias asumidas por la CA en materia laboral con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. Hasta el ejercicio 2014 el ingreso de estos fondos se transfería directamente al INAEM, pero desde el 2015 se solicitó que la transferencia se realizara directamente a cuentas de la Administración de la CA para que, posteriormente, transfiriera estas cantidades al INAEM.

El calendario de cobros y pagos asociado a esta operación ha sido el siguiente:

Cobro/Pago	Fecha contabilización	Importe	Saldo
Cobro	07/08/2017	(1)	(1)
Cobro	06/09/2017	(37)	(38)
Pago	22/09/2017	6	(32)
Pago	26/10/2017	6	(26)
Cobros	30/10/2017	(1)	(27)
Cobros	17/11/2017	(13)	(40)
Pago	27/11/2017	6	(34)
Pago	18/12/2017	10	(24)
Cobros	27/12/2017	(4)	(28)
Situación a 31/12/2017			(28)
Pago	10/01/2018	7	(21)
Pago	24/01/2018	4	(17)
Pago	23/02/2018	15	(2)
Pago	24/09/2018	2	-
Total			-

La problemática surge debido a que la Administración de la CA ha registrado los 28 millones de euros en su saldo de tesorería al 31 de diciembre de 2017, ya que efectivamente se ha realizado el ingreso en la misma, pero el INAEM igualmente tiene registrado un saldo pendiente de cobro de 28 millones de euros en sus estados financieros procedente de la Conferencia Sectorial, cuando este importe ya ha sido cobrado por la Administración de la CA.

La Administración de la CA trata estas operaciones de cobro y pago de forma extrapresupuestaria, haciendo cargos y abonos en las cuentas 571 y 559 respectivamente:

- a) Para los cobros procedentes de la Conferencia Sectorial y que se ingresan en la tesorería de la Administración de la CA:
(571) a (559)
- b) Para los pagos o transferencias que realiza la Administración de la CA en favor del INAEM:
(559) a (571)

Aunque esta forma de contabilizar estas operaciones es correcta, ya que estos cobros no financian la actividad de la Administración de la CA, el importe de 28 millones de euros (que está incluido en la tesorería porque se ha cobrado) no debería computarse en el cálculo del remanente de tesorería. Ello es debido a que si bien en principio solo deben eliminarse del remanente de tesorería los saldos de cobros o partidas pendientes de aplicación asociados a derechos pendientes de cobros reconocidos, en este caso deben eliminarse estos saldos de 28 millones de euros por un doble motivo:

- En primer lugar, porque han generado unos saldos de tesorería que no financian gasto presupuestario de la Administración de la CA y se trata, por tanto, de operaciones que ni en origen ni en su aplicación van a dar lugar a apuntes presupuestarios y que están formando parte del saldo de tesorería.
- En segundo lugar porque el derecho pendiente de cobro frente a la conferencia sectorial, si bien no está registrado en la Administración de la CA, sí está registrado en los estados financieros del INAEM (subconceptos 413000 y 413003 del presupuesto de ingresos), sin que la Administración de la CA tenga reconocido pasivo alguno con el INAEM. Por lo tanto, de no eliminar estos saldos del remanente de tesorería de la Administración de la CA, se estaría duplicando su importe.

En conclusión el remanente de tesorería de la Administración de la CA está sobrevalorado en 28 millones de euros. En cambio el Remanente de Tesorería del INAEM está correctamente calculado (en lo referente a esta operación).

4.5. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS

Tal como señala el PGCPA, las provisiones para riesgos y gastos tienen por objeto cubrir compromisos futuros que se determinan utilizando criterios que implican cierto grado de subjetividad tanto en su cuantificación como en el plazo de su vencimiento. El PGCPA recoge dos tipos de provisiones:

- Provisión para responsabilidades (cuenta 142)
- Provisión para grandes reparaciones (cuenta 143)

La cuenta 142, Provisión para responsabilidades, recoge *“el importe estimado para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, como es el caso de avales u otras garantías similares a cargo de la entidad”*.

En 2017 sólo las siguientes entidades han dotado una provisión por responsabilidades:

OBJETO	ADMÓN. CA	SALUD	IAA	AST (*)	TOTAL
Litigios	6	6	3	-	9
Autopista A-1	36				36
TOTAL	41	6	3	-	51

(*)El importe es de 114 miles de euros.

Análisis de la provisión por la resolución del contrato de concesión de la autopista ARA 1

La Administración de la CA ha incluido en la provisión para riesgos y gastos el valor estimado de la resolución del contrato de concesión de la Autopista ARA 1 (Villafranca–El Burgo de Ebro). Debido a las pérdidas incurridas durante los últimos ejercicios, la sociedad había solicitado el concurso voluntario de acreedores que fue declarado por el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Zaragoza el 4 de noviembre de 2014.

En el ejercicio fiscalizado, el Juzgado Mercantil nº 2, mediante auto de 7 de noviembre de 2017, dispuso la finalización de la fase de convenio y la apertura de la fase de liquidación de la Sociedad Concesionaria Puente del Ebro, S.A. con todos los efectos previstos en el art. 145 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, para declarar resuelto el contrato formalizado entre la CA de Aragón y la sociedad.

Mediante Orden de 22 de enero de 2018, el Consejero de Vertebración del Territorio, Movilidad y Vivienda acordó el inicio de procedimiento de resolución del contrato de concesión. El 15 de febrero de 2018 se comunica la propuesta de la firma de auditoría ERNST&YOUNG para verificar el valor de las inversiones en el procedimiento para la resolución del contrato, que fue confirmado por el Consejero mediante Orden de 28 de febrero de 2018. El departamento estima que el informe de valoración no se obtendrá hasta el primer trimestre de 2019.

Como ha venido recomendando la Cámara de Cuentas en anteriores informes de fiscalización, esta infraestructura debería haberse contabilizado en el inmovilizado material de la Administración de la CA desde 2008 (año de puesta en explotación), con contrapartida en cuentas de acreedores a corto y largo plazo (ver apartado 4.1.1).

La dotación de la provisión en 2017 por importe de 36 millones de euros supone el reconocimiento del pasivo, aunque en el balance de situación aparece clasificado como Provisiones para riesgos y gastos, en lugar de acreedores a largo y corto plazo. Sin embargo, la cuenta de resultados de 2017 recoge un gasto extraordinario por la dotación de la provisión que no es correcto, ya que cuando se resuelva el contrato en 2019 se deberá reconocer un ingreso extraordinario para contabilizar el activo en el inmovilizado material.

Por ello, la Cámara de Cuentas propone el siguiente ajuste de reclasificación del pasivo y del reconocimiento del inmovilizado ³⁶:

AJUSTE 2017	Debe	Haber
Bienes en régimen de concesión (1)	52	
Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores (2)		16
Ingresos extraordinarios		36
Provisión para riesgos y gastos	36	
Acreedores L/P		34
Acreedores C/P		2

(1) 58 millones de euros es el valor de la infraestructura según las últimas cuentas de la sociedad concesionaria depositadas en el Registro Mercantil (2015). Se han descontado 5,9 millones de euros que figuran como "inmovilizado en curso" (canon de los ejercicios 2008, 2009, 2016 y 2017).

(2) Este importe se genera por haber llevado a gasto de cada ejercicio (excepto en los cuatro anteriores) la totalidad del canon pagado. Del canon anual, 2 millones de euros corresponden al pago de la infraestructura y el resto a gastos de explotación y mantenimiento.

Análisis de otros riesgos no incluidos en la provisión dotada en 2017

La Cámara de Cuentas considera que debería dotarse esta provisión para cubrir las siguientes obligaciones ciertas o probables que han surgido en los trabajos de fiscalización, que totalizan 94 millones de euros (53 millones de euros en la Administración de la CA, 21 millones de euros en el SALUD, 19 millones de euros en el IASS y 1 millón en INAEM). La estimación calculada por la Cámara de Cuentas ha tenido en cuenta las siguientes responsabilidades para cubrir las obligaciones más probables:

- 25 millones de euros para cubrir el importe reclamado por el Ayuntamiento de Zaragoza relativo al convenio para la financiación del tranvía (ver apartado 4.8.2).³⁷

³⁶ No se propone ajuste a la amortización acumulada porque de acuerdo con el PGCAA vigente en 2017 las infraestructuras destinadas al uso general no se amortizan.

³⁷ Según la información remitida por los servicios jurídicos de la CA, la cuantía de la reclamación del Ayuntamiento es de 33,5 millones de euros (ver hecho posterior relevante en el apartado 4.8.2).

- 20 millones de euros por la posible reclamación del Estado de los fondos FITE no ejecutados (importe estimado en el Informe de Fiscalización del FITE 2016 (aprobado el 19 de septiembre de 2018) .
- 15 millones de euros en el SALUD, por la mejora de las pensiones del personal auxiliar sanitario titulado y auxiliar de clínica de la Seguridad Social. Esta estimación se ha realizado con una esperanza de vida de 86 años y una revalorización de las pensiones del 1% (ver informe específico del SALUD).
- 20 millones de euros por la parte pendiente de devolución de la paga extra del ejercicio 2012 (ver apartado 6.2.2).
- 11 millones de euros por el posible pago del complemento específico de formación permanente (sexenios) a los funcionarios interinos (ver apartado 6.3.3).
- 15 millones de euros en el IASS, por la estimación de los atrasos por prestaciones a la dependencia al cierre del ejercicio 2017.
- 8 millones de euros, para cubrir los riesgos derivados de litigios.

En el cuadro siguiente se presenta un resumen de la información sobre los litigios en curso en el ejercicio 2017, obtenido a partir de la solicitud de información sobre demandas, litigios y reclamaciones en curso de importe superior a 1 millón de euros, que ha elaborado la Dirección General de Servicios Jurídicos:

OBJETOS LITIGIOS	DEMANDADO	CUANTÍA (millones de euros)	PROVISIÓN CALCULADA (millones de euros)		
			Riesgo (*)	Provisión dotada	Defecto Provisión
Materia de contratos públicos y convenios	Gobierno de Aragón	2	A	-	2
	Instituto Aragonés de Servicios Sociales (IASS) e Instituto de Trabajo Social Y Servicios Sociales (INTRESS)	3	M	-	1
	Consortio del Túnel de Bielsa-Aragouet	12	M	-	3
	Instituto Tecnológico de Aragón	2	R	-	-
	DGA (Dpto. Desarrollo Rural y sost.)	3	A	3	-
	DGA, La senda del Valadín, S.A.	2	A	2	-
Conciertos educativos	Gobierno de Aragón	3	A	-	3
Indemnización daños y perjuicios	IAA	14	M	3	-
Justiprecio expropiación forzosa	Suelo y Vvda de Aragón, S.L.U., Gobierno de Aragón y AGE	3	B	-	1
Pago proveedores	SALUD	4	A	6	(2)
TOTAL CA DEMANDADA		48		15	8

(*) Valoración riesgo: ALTO (provisión 100%) MODERADO (provisión 50%) BAJO (provisión 25%) REMOTO (provisión 0%)

4.6. ENDEUDAMIENTO

4.6.1. Situación general

El endeudamiento de la CA, a 31 de diciembre de 2017, ascendía a 8.632 millones de euros con la siguiente distribución por entes:

ENTE		A largo plazo	A corto plazo	Intereses	Total
Admón. C.A.		7.549	892	104	8.545
Entidades consolidadas	IAA	1	1	-	2
	AST	1	-	-	1
	IACS	4	1	-	5
Entidades NO consolidadas	IAF	1	-	-	1
	ITA	2	2	-	4
	CEPA (grupo)	60	12	-	72
	CARTV	1	1	-	2
TOTAL		7.619	909	104	8.632

El sector público empresarial de Aragón (grupo CEPA) tenía un endeudamiento de 72 millones de euros concentrado en PLAZA desarrollos logísticos (43 millones de euros) y en Suelo y Vivienda de Aragón (19 millones de euros). El 99 % del endeudamiento de la CA corresponde a la Administración de la CA. En el siguiente cuadro se presenta su composición y movimiento en 2017, sin incluir los intereses devengados (104 millones de euros):

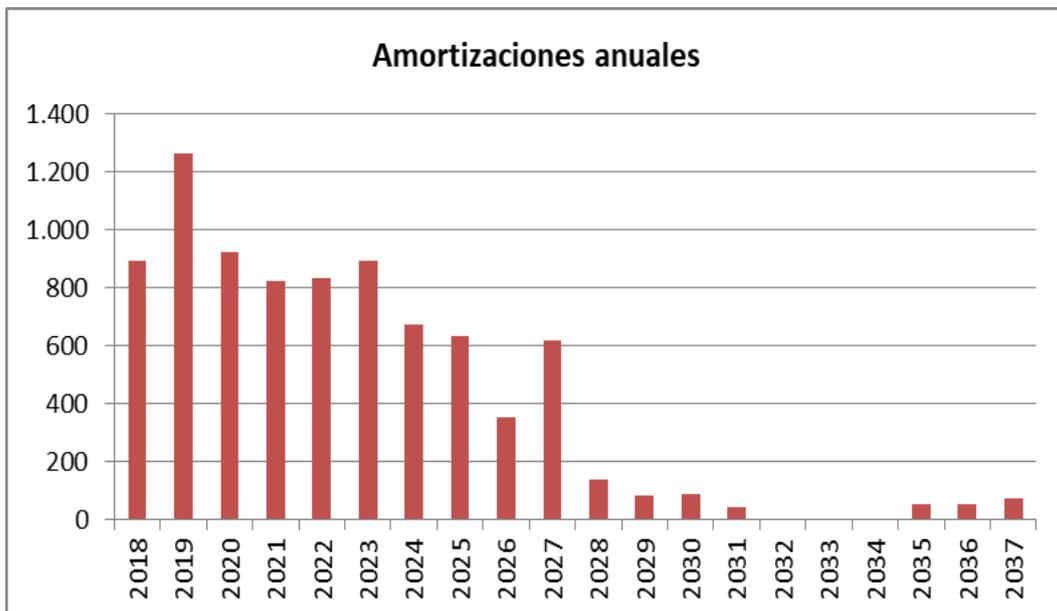
Endeudamiento Administración de la CA	Saldo a 01/01/2017	Altas	Bajas	Trasposos	Saldo a 31/12/2017
Emisiones de deuda pública	2.576	-	(470)	-	2.106
Vencimiento Largo plazo	2.106	-	-	(327)	1.779
Vencimiento Corto plazo	470	-	(470)	327	327
Endeudamiento con el sector público	3.076	939	(38)	-	3.977
Vencimiento Largo plazo	3.038	939	-	(238)	3.739
Vencimiento Corto plazo	38	-	(38)	238	238
Liquidaciones negativas ejercicios 2008 y 2009	530	-	(35)	-	495
Vencimiento Largo plazo	495	-	-	(35)	460
Vencimiento Corto plazo	35	-	(35)	35	35
Deudas con entidades de crédito a l/p	1.829	46	(12)	-	1.863
Vencimiento Largo plazo	1.817	46	-	(291)	1.572
Vencimiento Corto plazo	12	-	(12)	291	291
Pólizas de crédito a c/p	-	81	(81)	-	-
Total	8.011	1.066	(636)	-	8.441

El calendario de amortización del endeudamiento vivo al 31 de diciembre de 2017, excluidas las cuentas de crédito, es el siguiente:

Ejercicio	Emisiones de deuda pública	Deudas con entidades de crédito	Deudas con sector público (*)	Liquidaciones 2008-2009 (**)	Total
2018	327	291	239	36	892
2019	625	232	369	36	1.258
2020	208	190	488	36	800
2021	60	240	488	36	702
2022	165	146	483	36	713
2023	20	357	482	35	777
2024	-	167	472	35	558
2025	54	73	470	35	515
2026	-	49	270	35	192
2027	438	3	141	35	501
2028	24	55	23	35	137
2029	-	25	23	35	84
2030	-	35	19	35	90
2031	-	-	10	35	45
2032	-	-	-	-	-
2033	-	-	-	-	-
2034	-	-	-	-	-
2035	55	-	-	-	55
2036	55	-	-	-	55
2037	75	-	-	-	75
Total	2.106	1.863	3.977	495	8.441

(*) Se incluyen los 7 millones euros del convenio formación profesional

(**) Calendario s/ Cámara de Cuentas



4.6.2. Altas del ejercicio/nuevo endeudamiento a largo plazo

El artículo 37.1 de la Ley 4/2017, de 10 de mayo, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2017 autorizó ingresos por nuevo endeudamiento por 958 millones de euros y créditos para amortizaciones de endeudamiento que vencían en 2017 por 520 millones de euros. De acuerdo con estas previsiones, el límite máximo de aumento neto del endeudamiento autorizado legalmente fue de 438 millones de euros.

Por otro lado, la LP de la CA 2017 establecía que el importe autorizado para endeudarse podría verse ampliado por medidas extraordinarias de apoyo a la liquidez que el Estado ponga a disposición de las Comunidades Autónomas, a las que la Comunidad Autónoma de Aragón se adhirió. Así, en 2017, el endeudamiento neto formalizado fue de 465 millones de euros, superando en 27 millones de euros el máximo autorizado como consecuencia de la adhesión al Fondo de liquidez autonómico del ejercicio.

La Administración de la CA formalizó nuevas operaciones de endeudamiento a largo plazo por 985 millones de euros y las amortizaciones en el ejercicio ascendieron a 520 millones de euros. Del nuevo endeudamiento formalizado, los cobros han ascendido a 975 millones de euros. La diferencia de 10 millones de euros con el importe formalizado en 2017 procede, por un lado, de 5 millones de euros pendientes de disposición del Fondo de liquidez autonómico, y por otro lado, de 5 millones de euros pendientes de cobro correspondiente al Convenio de colaboración con el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte firmado en 2014³⁸.

El detalle del endeudamiento contabilizado en el ejercicio 2017 es el siguiente:

Naturaleza del endeudamiento por tercero	Importe formalizado en 2017	Contabilizado en 2017	Cobrado o dispuesto en 2017	Pendiente de cobro a 31/12/2017
Endeudamiento con entidades de crédito	46	46	46	-
Endeudamiento para refinanciación CEPA-SVA	46	46	46	-
Endeudamiento con el sector público	939	939	929	10
Fondo de liquidez autonómico 2016	10	10	10	-
Fondo de liquidez autonómico 2017	924	924	919	5
Convenio cursos formación profesional	5	5	-	5
Total	985	985	975	10

Presupuestariamente, la Administración de la CA no ha seguido un criterio uniforme. Las deudas con entidades de crédito se imputan a presupuesto en el momento de la disposición

³⁸ Convenio de colaboración de 12 de diciembre de 2014 entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y la Comunidad Autónoma de Aragón por el que se articula la financiación por parte del Ministerio y la cofinanciación por parte del Fondo social Europeo de la implantación de Formación Profesional Básica y de los nuevos itinerarios de los cursos 3º y 4º de ESO, introducidas por la Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa. Este convenio tiene la naturaleza de préstamo en tanto no se certifique el gasto ejecutado (plazo de tres años), momento en el que se amortizará y se transformará en ingresos por transferencias recibidas.

o cobro, pero las deudas con el sector público se imputan al capítulo 9 del presupuesto de ingresos por el importe del préstamo formalizado pese a no haberse cobrado en su totalidad, por lo que refleja un saldo pendiente de cobro de 10 millones de euros.

Tal y como establecen los principios contables públicos, los pasivos financieros deben reconocerse simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista. No obstante, podrá reconocerse con anterioridad si de las condiciones del contrato se deduce que éste es firme y exigible por ambas partes. En el caso que nos ocupa referente al fondo de liquidez autonómico, los trabajos de fiscalización han puesto de manifiesto que el importe de 5 millones de euros pendientes de cobro se dispuso (por compensación de facturas pendientes de pago a acreedores a través del ICO) en el mes de enero de 2018 por lo que no procedía reconocer el pasivo financiero en el ejercicio. Lo mismo puede decirse de los 5 millones del convenio con el Ministerio de Educación.

Adicionalmente, en la carta de confirmación de saldos con entidades de crédito, el ICO no ha confirmado como deuda exigible este importe. En consecuencia el remanente de tesorería, el resultado presupuestario, los derechos pendientes de cobro presupuestarios y las deudas a largo plazo con el sector público se encuentran sobrevalorados en 10 millones de euros.

4.6.3. Emisiones de deuda pública

Desde el ejercicio 2014 no se han realizado emisiones de deuda pública.

Endeudamiento	Saldo a 01/01/2017	Altas	Bajas	Trasposos	Saldo a 31/12/2017
Emisiones de deuda pública	2.576	-	(470)	-	2.106
Largo plazo	2.106	-	-	(327)	1.779
Corto plazo	470	-	(470)	327	327

A 31 de diciembre de 2017 existen 20 emisiones de deuda pendientes de amortización, con un saldo de 2.106 millones de euros y un tipo de interés explícito medio del 4,5 %.

El interés implícito reconocido en el balance de situación asciende a 15 millones de euros, correspondiente a las emisiones realizadas bajo la par.

Los trabajos de fiscalización han puesto de manifiesto la incorrección del cálculo de los intereses implícitos, estando los mismos infravalorados en 4 millones de euros. La CA contabilizó como gasto del ejercicio las emisiones bajo par de deuda pública realizadas hasta el ejercicio 2011, en lugar de contabilizarlas como un gasto a distribuir en varios ejercicios. El efecto en los estados financieros del ejercicio 2017 es que el resultado del ejercicio está sobrevalorado en 2 millones de euros, los resultados negativos de ejercicios anteriores sobrevalorados en 6 millones de euros y los gastos a distribuir en varios ejercicios infravalorados en 4 millones de euros.

4.6.4. Endeudamiento con entidades de crédito

En el ejercicio 2017 se formalizó un nuevo préstamo a largo plazo de 46 millones de euros con la entidad financiera Bankia, dispuestos en su totalidad para ampliar el capital social de CEPA con la finalidad de cancelar la deuda financiera de la sociedad Suelo y Vivienda de Aragón, S.L.U.

Este nuevo endeudamiento fue autorizado por acuerdo de Consejo de Ministros de fecha 9 de diciembre de 2016 y se incorporó al presupuesto del ejercicio 2017 como crédito extraordinario mediante Decreto-ley 2/2017, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, siendo convalidado posteriormente por acuerdo de las Cortes de Aragón de 20 de abril de 2017.

4.6.5. Endeudamiento con el sector público

El endeudamiento con el sector público a 31 de diciembre de 2017 (excluida la deuda por las liquidaciones negativas de los ejercicios 2008 y 2009 que se analizan en el apartado 4.6.5) ascendía a 3.977 millones de euros. Los Fondos provenientes del Fondo de Financiación a las Comunidades Autónomas son la partida más significativa (3.486 millones de euros).

Tipo de endeudamiento	Importe
Fondos financiación a las CCAA	3.486
Deudas con Ministerios	69
Deudas con el BEI	409
Convenios para FP	13
Total	3.977

El Real Decreto-Ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico, creó el Fondo de Financiación a las Comunidades Autónomas que estructuró en cuatro compartimientos, con la siguiente denominación:

- a) Fondo de Facilidad Financiera
- a) Fondo de Liquidez Autonómico
- b) Fondo Social
- c) Fondo en liquidación de los pagos a proveedores de las Comunidades Autónomas, que recoge los mecanismos de financiación de pago a proveedores aprobados mediante los Reales Decreto-ley 7/2012 y 8/2013.

4.6.5.1. Fondo de Facilidad Financiera

Como se detalló en el informe de fiscalización de la Cuenta General de 2016, en 2015 la CA de Aragón decidió acogerse al Fondo de Facilidad Financiera perteneciente al Fondo de Financiación de CCAA regulado en el Real Decreto- ley 17/2014 de medidas de sostenibilidad financiera de las CCAA y entidades locales.

El importe formalizado por la Administración de la CA fue de 1.469 millones de euros, cantidad que se destinó a cubrir amortización de deuda (518 millones de euros), liquidaciones negativas del sistema de financiación de 2008-2009 (35 millones de euros) y financiación del déficit de 2015 (270 millones de euros) y de ejercicios anteriores (646 millones de euros).

La Administración de la CA contabilizó 1.469 millones de euros como préstamos recibidos del ICO, valor que se mantenía inalterado al cierre del ejercicio 2017 y que empezará a amortizarse en 2018.

La deuda con el ICO fue asumida por la Administración de la CA, que, a su vez, concedió créditos por un total de 660 millones de euros a sus entes dependientes, contabilizados como inversiones financieras en el ejercicio 2015. En el ejercicio 2016 se dieron de baja gran parte de estas inversiones financieras por compensación de saldos con la deuda de la Administración de la CA con estas entidades, quedando a cierre del ejercicio un saldo de 22 millones de euros que se ha mantenido sin variaciones al término de 2017:

Entidad	Saldo Inversiones Financieras 31-12-15	Saldo Inversiones Financieras 31-12-16	Saldo Inversiones Financieras 31-12-17
ABST	5	-	-
IASS	2	-	-
SAS	619	-	-
CRTV	1	-	-
C.BIELSA	1	-	-
EXPO	3	-	-
ITA	1	-	-
Plaza	17	16	16
IAA	5	-	-
Platea	1	1	1
PLHUS	5	5	5
Total	660	22	22

4.6.5.2. Fondo de Liquidez Autonómico 2016

Como se explicó en el informe de fiscalización de la Cuenta General de 2016, la CA de Aragón decidió acogerse al Fondo de Liquidez Autonómico perteneciente al Fondo de Financiación de CCAA regulado en el Real Decreto-ley 17/2014 de medidas de sostenibilidad financiera de las CCAA y entidades locales.

El importe finalmente formalizado en 2016 por la Administración de la CA fue de 1.020 millones de euros, de los que 947 se dispusieron en el ejercicio 2016 y 73 millones en 2017, con el siguiente detalle por tramos:

Tramo / destino	Total formalizado	Total dispuesto a 31/12/17	Total contabilizado 2016	Total contabilizado 2017
Tramo I	334	332	332	-
Vencimientos de deuda	334	332	332	-
Tramo II	36	36	36	-
Liquidaciones negativas del sistema de financiación ejercicios 2008-09	36	36	36	-
Tramo III	650	652	643	9
Objetivo de déficit 2015	406	406	406	-
Objetivo de déficit 2016	244	246	237	9
Total	1.020	1.020	1.011	9

Estos fondos se distribuyeron entre los distintos entes que forman la Cuenta General de la CA de la siguiente forma:

Tramo / destino por ente	Total formalizado	Total dispuesto a 31/12/2017	Total contabilizado en 2016	Total contabilizado en 2017
Tramo I	334	332	332	-
Admón. CA	332	330	330	-
Entes dependientes no consolidados	2	2	2	-
Tramo II	36	36	36	-
Admón. CA	15	15	15	-
Entes dependientes consolidados	21	21	21	-
Tramo III	650	652	643	9
Admón. CA	90	90	89	1
Entes dependientes consolidados	560	562	554	8
Total	1.020	1.020	1.011	9

La deuda con el ICO es asumida por la Administración de la CA, que a su vez ha concedido créditos por un total de 585 millones de euros (por los importes dispuestos) a sus entes dependientes. La CA lo contabilizó como inversiones financieras en primera instancia, para posteriormente compensar dichos saldos con la deuda de la CA con estas entidades, quedando, por tanto, saldados los créditos a 31 de diciembre de 2017.

La amortización del FLA 2016 se efectuará en 8 anualidades de 127,53 millones de euros cada una a lo largo del periodo 2019-26.

4.6.5.3. Fondo de Liquidez Autonómico 2017

El 25 de abril de 2017 la CA de Aragón decidió acogerse al Fondo de Liquidez Autonómico perteneciente al Fondo de Financiación de CCAA regulado en el Real Decreto-ley 17/2014 de medidas de sostenibilidad financiera de las CCAA y entidades locales.

El 2 de marzo de 2017 la Comisión Delegada del Gobierno para asuntos económicos asignó a la CA de Aragón un importe máximo de 264 millones de euros para el primer y segundo trimestre del año. Posteriormente, en sucesivos acuerdos, se asignaron cantidades adicionales para cada trimestre: 421 millones para el tercer trimestre y 90 millones para el cuarto. Por último, se concedieron importes extras para financiar las desviaciones de déficit del ejercicio 2016 por importe de 155 millones de euros. En total, el importe máximo a financiar ha sido de 930 millones de euros.

Tramo / destino	1T	2T	3T	4T	Extra	Total
Tramo I	4	133	358	27		522
Vencimientos de deuda	4	133	358	27		522
Tramo II	9	9	9	9		36
Liquidaciones negativas del sistema de financiación de los ejercicios 2008 y 2009	9	9	9	9		36
Tramo III	-	109	54	54	155	372
Objetivo de déficit 2016	-	109	54	54	155	372
Objetivo de déficit 2017	-	109	54	54		217
Total	13	251	421	90	155	930

Los importes anteriores tenían la consideración de máximos. El importe finalmente formalizado por la Administración de la CA fue de 924 millones de euros, de los que 920 se dispusieron en el ejercicio 2017, con el siguiente detalle por tramos:

Tramo / destino	Total formalizado	Total dispuesto 2017	Total contabilizado 2017
Tramo I	517	517	517
Vencimientos de deuda	517	517	517
Tramo II	36	36	36
Liquidaciones negativas del sistema de financiación de los ejercicios 2008 y 2009	36	36	36
Tramo III	371	367	371
Objetivo de déficit 2016	154	150	154
Objetivo de déficit 2017	217	217	217
Total	924	920	924

Tal y como se ha puesto de manifiesto en el apartado 4.6.2, la Administración de la CA ha contabilizado como préstamos recibidos 924 millones de euros, cuando debería haber registrado 920 millones de euros al 31 de diciembre de 2017. Por lo tanto, el remanente de tesorería, el resultado presupuestario, los derechos pendientes de cobro presupuestarios y las deudas a largo plazo con el sector público se encuentran sobrevalorados en 4 millones de euros.

Estos fondos se han distribuido entre los distintos entes que forman la Cuenta General de la CA de la siguiente forma:

Tramo / destino por ente	Total formalizado	Total dispuesto a 31/12/2017	Total contabilizado en 2017
Tramo I	517	517	517
Admón. CA	515	515	515
Entes dependientes no consolidados	2	2	2
Tramo II	36	36	36
Admón. CA	11	11	11
Entes dependientes consolidados	25	25	25
Tramo III	371	367	371
Admón. CA	82	78	82
Entes dependientes consolidados	289	289	289
Total	924	920	924

La deuda con el ICO es asumida por la Administración de la CA, que a su vez ha concedido créditos por un total de 316 millones de euros (por los importes dispuestos) a sus entes dependientes. La CA lo contabilizó como inversiones financieras en primera instancia, para posteriormente compensar dichos saldos con la deuda de la CA con estas entidades, quedando, por tanto, saldados los créditos a 31 de diciembre de 2017.

4.6.5.4. Fondo Social

En 2015 la CA de Aragón decidió acogerse al Fondo Social perteneciente al Fondo de Financiación de CCAA regulado en el citado Real Decreto-ley 17/2014 de medidas de sostenibilidad financiera de las CCAA y entidades locales. El 9 de abril de 2015, la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos autorizó la suscripción de una operación de crédito a la CA de Aragón con cargo al Fondo Social de 14 millones de euros. Con fecha 22 de abril de 2015 se formalizó el préstamo con el ICO por el importe indicado a devolver en 7 cuotas anuales con dos años de carencia, comenzando en 2018 y finalizando en 2024. El tipo de interés anual es del 0,834% anual con dos años de carencia igualmente.

Los fondos se distribuyeron entre los siguientes entes que integran la Cuenta General de la CA, que también fueron regularizados en 2016.

ENTE	Total
Administración de la CA	4
IASS	8
INAEM	2
TOTAL	14

4.6.5.5. Fondo en liquidación de los pagos a proveedores de las Comunidades Autónomas.

La CA se adhirió en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 a los siguientes tramos y fases de los mecanismos de pago a proveedores creados por el Real Decreto-ley 7/2012 y el Real Decreto-ley 8/2013, que distribuyó entre los siguientes entes dependientes:

ENTE		1ª Fase	3ª Fase t2	3ª Fase t3	Total
		2012	2013	2014	
Administración de la CA		16	3	1	20
Entes consolidados	Total	378	7	73	458
	SALUD	367	7	73	447
	IASS	2	-	-	2
	AST	3	-	-	3
	BSTA	6	-	-	6
Entes no consolidados	Total	31	-	-	31
	IAF	2	-	-	2
	CEPA (grupo) (Motorland)	18	-	-	18
	Televisión	11	-	-	11
TOTAL		425	10	74	509

La deuda con el ICO fue asumida por la Administración de la CA, que a su vez concedió créditos por un total de 489 millones de euros a sus entes dependientes, contabilizados como inversiones financieras. En el ejercicio 2016 se dieron de baja gran parte de las inversiones financieras por compensación de saldos con la deuda de la Administración de la CA con las entidades "SERPA". En 2017 se han amortizado 2,5 millones de euros de Ciudad del Motor, quedando a cierre del ejercicio un saldo de 19 millones de euros:

	Saldo Inversiones Financieras 31/12/2015	Saldo Inversiones Financieras 31/12/2016	Saldo Inversiones Financieras 31/12/2017
ABST	6	-	-
IAF	2	-	-
IASS	2	-	-
SAS	447	-	-
AST	3	-	-
CRTV	11	3	3
Ciudad del Motor	18	18	16
TOTAL	489	21	19

Como se explicó en el informe de la Cuenta General de 2016, el préstamo del ICO formalizado en 2012 (425 millones de euros), tenía un tipo de interés entorno al 5%. En el ejercicio 2014 la CA amortizó anticipadamente estos préstamos con los recursos obtenidos de dos emisiones de deuda pública del 17 de julio de 2014 con las siguientes características:

Emisión	Importe	Fecha de formalización	Fecha vencimiento	Tipo de interés	Emisión s/ nominal
Emisión 1	300	17/07/2014	30/07/2017	1,15 %	99,88 %
Emisión 2	125	17/07/2014	31/10/2020	2,10 %	99,95 %

El préstamo del ICO de 2013 por importe de 10 millones de euros tenía un tipo de interés del 3,24 %. En el ejercicio 2014 se refinanció esta deuda mediante una emisión de deuda pública de 50 millones de euros (se refinanciaron también varios préstamos con entidades de crédito) con vencimiento en el 2017, un tipo de interés explícito del 1,17 %, y una emisión bajo par del 99,48 %.

4.6.6. Liquidaciones definitivas del sistema de financiación de 2008 y 2009

En julio de 2010 y de 2011 se practicaron las liquidaciones definitivas del sistema de financiación de las comunidades autónomas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009, respectivamente.

De tales liquidaciones resultaron unas liquidaciones negativas que debían ser compensadas por la CA de Aragón a la Administración General del Estado por 893 millones de euros:

Conceptos de la liquidación	2008	2009	Total
IRPF	-	128	128
IVA	47	225	272
Impuestos especiales	-	9	9
Transferencias corrientes	125	359	484
Total	172	721	893

Según la disposición adicional 4ª de la Ley 22/2009³⁹ y el artículo 91 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2010, la devolución de estos importes se realizaría mediante retenciones practicadas por el Estado sobre las entregas a cuenta o liquidaciones de los recursos del sistema de financiación autonómico con un calendario de devolución en 60 mensualidades, comenzado en enero de 2011 y de 2012 para las liquidación del 2008 y 2009, respectivamente. No obstante, esta previsión inicial ha sufrido las siguientes variaciones:

- La Ley 2/2012 de Presupuestos Generales del Estado de 2012, en su disposición adicional 36ª, amplió el calendario de devolución a 120 mensualidades con efectos el 1 de enero de 2012, lo que suponía devolver 85 millones de euros anuales.
- La disposición final 1ª del Real Decreto-ley 12/2014, de 12 de septiembre, modificando la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado de 2010, en su disposición adicional 36ª amplió el calendario de devolución a 204 mensualidades, con efectos el 1 de enero de 2015, lo que supone devolver 35 millones de euros anuales.

Resultado de todo lo anterior las devoluciones realizadas y el calendario de amortización futuro es el siguiente:

Ejercicio	Liquidación 2008		Liquidación 2009		Total	
	Devolución	Saldo a 31 de diciembre	Devolución	Saldo a 31 de diciembre	Devolución	Saldo a 31 de diciembre
Deuda inicial	-	172	-	721	-	893
2011	(34)	138	-	721	(34)	859
2012	(14)	124	(72)	649	(86)	773
2013	(14)	110	(72)	577	(86)	687
2014	(14)	96	(72)	505	(86)	601
2015	(5)	91	(30)	475	(35)	566
2016	(5)	86	(30)	445	(35)	531
2017	(5)	81	(30)	415	(35)	496
2018 a 2031	(81)	-	(415)	-	(496)	-

Desde el ejercicio 2015 incluido, el calendario de devolución se fija en 204 mensualidades a razón de 35 millones de euros anuales. No obstante, este calendario está sujeto al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, disponiendo el párrafo diez de la disposición adicional 36ª de la Ley 2/2012 que “en el supuesto de que se constaten los incumplimientos de los objetivos de estabilidad a los que se refieren los apartados Siete y Ocho de esta disposición, se producirán los efectos allí recogidos, sin perjuicio de que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, mediante Resolución de la Secretaría

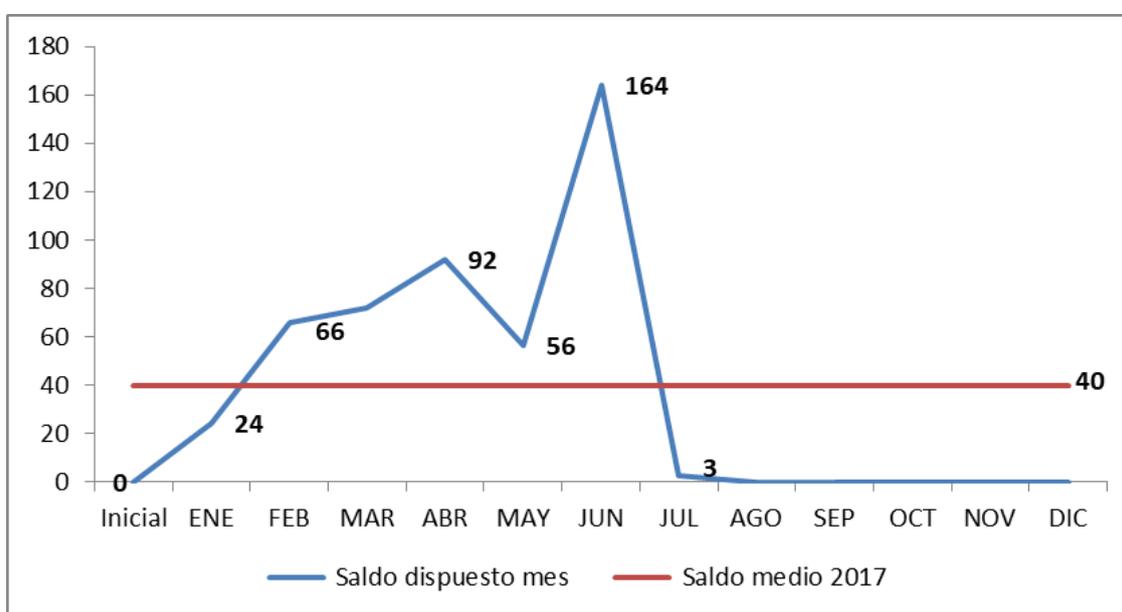
³⁹ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

General de Coordinación Autonómica y Local, pueda seguir aplicando la ampliación de dicho plazo a 204 mensualidades iguales, siempre que así lo solicite la Comunidad y ésta acredite el cumplimiento de sus obligaciones legales de suministro de información”.

Al respecto, la CA ha incumplido sistemáticamente el objetivo de estabilidad presupuestaria desde el ejercicio 2011, salvo en el ejercicio 2012, sin que se haya reclamado por parte del Ministerio el reintegro de los anticipos en ninguno de los ejercicios. Del análisis de hechos posteriores se ha comprobado que en el ejercicio 2017 se ha seguido con el calendario de aplazamiento a 204 mensualidades.

4.6.7. Cuentas de crédito o necesidades de tesorería

En el siguiente gráfico se puede apreciar la evolución mensual de la deuda a corto plazo:



Tal y como puede apreciarse en el gráfico, el saldo medio dispuesto en 2017 fue de 40 millones de euros, habiendo mejorado sensiblemente respecto a años anteriores (140 millones en 2016 y 100 millones en 2015). Las necesidades de tesorería se concentran en el primer semestre de año. De la evolución del saldo dispuesto al cierre de cada mes, puede concluirse que la financiación a corto plazo presenta problemas no trae causa de necesidades transitorias y puntuales, sino que refleja un permanente déficit de tesorería.

Las operaciones de endeudamiento a corto plazo (operaciones de tesorería) formalizadas por la Administración de la CA durante el año 2017 se tramitaron sin que la Ley de presupuestos del ejercicio estableciera el límite máximo que el Gobierno estaba autorizado a contratar, tal y como exige el artículo 96 del TRLHA. No obstante, no se superó el límite establecido en el artículo 90 del TRLHA puesto que las operaciones de tesorería no excedieron del 12 % de los créditos iniciales del presupuesto del ejercicio.

4.6.8. Avales y otras garantías

4.6.8.1. Avales

El importe de los avales concedidos vivos al cierre de 2017 asciende a 25 millones de euros. El art. 39.3 de la Ley de presupuestos de 2017, establece un límite conjunto para la concesión de avales y otras garantías por 100 millones de euros. El detalle de los avales se recoge en el cuadro siguiente:

ENTIDAD AVALADA	FECHA AVAL	IMPORTE AVAL	VENCIMIENTO	FINALIDAD	IMPORTE VIVO 31/12/2016	IMPORTE VIVO 31/12/2017
Torrelabad, S.A. (en la actualidad Frigraus ind. Cárnicas 2002)	17/04/2002	0.068	01/04/2007	Préstamo para inversión	0.068	0.068
Conservas Cárnicas Valle la Fueva, S.L.	21/07/2004	0.204	01/07/2009	Préstamo para inversión	0.204	0.204
Real Zaragoza, S.A.D.	29/03/2004	2	29/03/2016	Préstamo saneamiento fin.	2	2
Frigraus Industria Cárnica 2002, S.A.	29/07/2004	0.1	14/07/2009	Préstamo para inversión	0.1	0.1
Aramon Montañas de Aragón	27/01/2012	6	05/02/2015	Garantía cta. crto.	6	6
Feria de Zaragoza	22/12/2016	3	31/12/2021	Préstamo para inversión	3	3
Televisión Autónoma de Aragón	17/03/2017	11	Ver nota	Contra garantía	-	11
Televisión Autónoma de Aragón	17/03/2017	0.79	Ver nota	Contra garantía	-	0.79
Televisión Autónoma de Aragón	17/03/2017	0.87	Ver nota	Contra garantía	-	0.87
Radio Autónoma de Aragón	17/03/2017	0.85	Ver nota	Contra garantía	-	0.85
Radio Autónoma de Aragón	17/03/2017	0.062	Ver nota	Contra garantía	-	0.062
TOTAL		25			11	25

Nota: las contra garantías en favor de avales concedidos a las entidades TVAA y RAA se mantendrán vigentes mientras subsistan las deudas que garantizan

En el ejercicio 2017 no se ha cancelado ningún aval. Se concedieron cinco contra-garantías sobre avales formalizados con dos entidades financieras (BBVA y CAIXABANK) en favor de los dos entes que integran el grupo CARTV, Televisión Autónoma de Aragón (13 millones) y Radio Autónoma de Aragón (1 millón), respondiendo de la deuda tributaria derivada de las liquidaciones del IVA de los ejercicios 2012 a 2014 de estas entidades. La cobertura de estos riesgos está amparada expresamente por la D.A. trigésima de la Ley de presupuestos de la CA 2017 y se reguló mediante Decreto 34/2017, de 14 de marzo, del Gobierno de Aragón.

4.6.8.2. Otras garantías

En los cuadros siguientes se presenta un resumen de las cartas de compromiso emitidas por la CA, tanto por el Gobierno de Aragón como por la Corporación Empresarial Pública de Aragón, S.L.U. El importe total del riesgo asumido por el Gobierno de Aragón por este concepto asciende a 90 millones de euros.

Cartas de compromiso del Gobierno de Aragón

ENTIDAD AVALADA	FECHA FORMALIZACIÓN	SITUACIÓN A 31/12/2016	SITUACIÓN A 31/12/2017	FECHA DE VENCIMIENTO
Zaragoza Alta Velocidad	23/12/2016	67	59	31/12/2025
Feria de Zaragoza	20/12/2013	4	4	20/12/2023
Fomento y Desarrollo Valle de Benasque	15/07/2008	6	6	Indefinida
Aramon montañas de Aragón	31/10/2013	26	21	31/10/2023
TOTAL		103	90	

El importe total del riesgo asumido por la Corporación Empresarial Pública de Aragón, S.L.U. por este concepto asciende a 43 millones de euros.

ENTIDAD AVALADA	FECHA FORMALIZACIÓN	IMPORTE PRÉSTAMO PARA EL QUE SE SOLICITA EL COMPROMISO	SITUACIÓN A 31/12/2016	SITUACIÓN A 31/12/2017	FECHA DE VENCIMIENTO
Plaza Desarrollos Logísticos	18/05/2011	6	4	5	30/04/2036
Plaza Desarrollos Logísticos	15/04/2008	52	30	38	30/04/2036
TOTAL		58	34	43	

La fiscalización de estas operaciones, que implican un riesgo financiero para la CA, se ve limitada por la falta de regulación de los requisitos sobre capacidad, forma y límites cuantitativos para el otorgamiento de estas garantías atípicas en la legislación financiera autonómica. La Comunidad Autónoma ha regulado en el art. 39 de la Ley de Presupuestos para 2017, dedicado a los avales y garantías financieras, los límites sobre las garantías no típicas que otorgue la Comunidad Autónoma para asegurar las operaciones de crédito que concedan las entidades de crédito a organismos públicos y empresas de ella dependientes.

Sería recomendable que esta regulación se adopte mediante la modificación del artículo 94 del texto refundido de la Ley de Hacienda para incluir en esta disposición, con carácter estable, las prohibiciones y requisitos sobre capacidad, forma y límites cuantitativos para el otorgamiento de estas garantías atípicas por los órganos y entidades del sector público de la Comunidad Autónoma.

No obstante, se ha comprobado que los avales y otras garantías otorgadas en 2017 no superan el límite de 100 millones del art. 39.3 de la ley de presupuestos, ni conjuntamente el 1,5% del PIB regional que establece el art. 13 bis de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

4.7. FIANZAS Y DEPÓSITOS

Las fianzas y depósitos registrados en el Balance de situación al 31 de diciembre de 2017 son las siguientes:

Fianzas y depósitos recibidos	31/12/2017	31/12/2016
A largo plazo	147	142
A corto plazo	13	24
Total	160	166

4.7.1. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo

Son diversos los conceptos por los que los entes de la CA reciben fianzas y depósitos de terceros. El importe más significativo son las fianzas exigidas a los arrendatarios y subarrendatarios de viviendas o locales de negocios, así como las fianzas exigidas a los usuarios de suministros o servicios complementarios a viviendas o locales de negocio, en virtud de la Ley 10/1992, de 4 de noviembre, de fianza en los arrendamientos urbanos y en determinados contratos de suministros. El importe de estas fianzas depositadas en la Tesorería de la Administración de la CA al 31 de diciembre de 2017, ascendía a 137 millones de euros (93 % del total de fianzas a largo plazo).

El artículo 7 de la mencionada Ley establece lo siguiente:

“1. El depósito obligatorio de las fianzas tendrán la consideración de ingreso de derecho público de la Comunidad Autónoma afectado al órgano competente en materia de vivienda.

2. El Gobierno de Aragón podrá disponer para políticas de vivienda el 80 por 100 del importe total de los depósitos y reservará el 20 por 100 restante para las devoluciones que procedan.”

El importe de estas fianzas, según los datos de la Cuenta General, es de 137 millones de euros, por lo que un 20 % serían 27 millones de euros que deberían estar disponibles en la Tesorería de la Administración de la CA.⁴⁰

Además, se mantiene la deficiencia de control identificada en fiscalizaciones anteriores relativa a la falta de realización de conciliaciones periódicas entre los registros contables y los datos que se mantienen en los servicios provinciales, sin que la Dirección General de Vivienda supervise a estos últimos.

⁴⁰ Alegación 34. Párrafo modificado en virtud de alegación.

4.7.2. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo

Desde 2016, el importe de fianzas y depósitos recibidos a corto plazo se ha visto incrementado como consecuencia de la transferencia de saldos en cuentas corrientes de las entidades dependientes a la Administración de la CA.

La Orden HAP/1587/2017, de 24 de octubre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2017 relativas al presupuesto de gastos y operaciones no presupuestarias, establece que para destinar el conjunto de los saldos en cuentas corrientes a la minoración de las cuentas de crédito dispuestas, se hace necesario que las entidades transfieran los saldos en cuentas corrientes superiores a 100 mil euros a una cuenta de la Administración de la CA.

De esta forma, la Administración de la CA recibió un depósito de las entidades dependientes a cierre del ejercicio 2017 por 9 millones de euros (21 millones de euros en 2016) que reembolsó a principios del año siguiente, y que se distribuye de la siguiente manera:

Entidades	Importe Depósitos 31/12/2017	Importe Depósitos 31/12/2016
IAA	7	10
ITA	-	2
IAM	1	-
AST	-	2
CITA	1	1
CARTV	-	1
CEPA	-	5
Total	9	21

4.8. ACREEDORES A CORTO PLAZO

En el cuadro siguiente se presenta el desglose por entidades fiscalizadas de los saldos de Acreedores a corto plazo, que al cierre del ejercicio 2017 ascendía a 1.267 millones de euros, ostensiblemente inferior al del ejercicio anterior (2.553 millones de euros). No obstante, para analizar correctamente las variaciones interanuales hay que tener en cuenta las explicaciones que se señalan a continuación del cuadro.

ENTIDADES	ACREEDORES PRESUPUESTARIOS		ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS 411-419	ADMINISTRACIONES PUBLICAS		OTROS ACREEDORES (**)		FIANZAS	TOTAL
	400 (*)	409		475	476	52	55		
ADM. CA	901	13	16	19	28	283	63	13	1.336
SALUD	82	79	1	20	19	-	1	-	202
IASS	18	1	-	1	2	-	1	-	23
INAEM	41	-	-	-	-	-	-	-	41
IAJ	-	-	-	-	-	-	1	-	1
IAM	1	-	-	-	-	-	-	-	1
IAA	9	-	4	-	-	-	1	-	14
AST	1	-	-	-	-	-	-	-	1
CITA	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IACS	1	-	-	-	-	1	-	-	2
BSTA	1	-	-	-	-	-	-	-	1
INAGA	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ACPUA	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017	1.055	93	21	40	49	284	67	13	1.622
TOTAL 2016	888	83	20	37	59	78	78	24	1.267

(*) Incluye el saldo de la cuenta 408, acreedores por devoluciones ingresos, por importe agregado de 139 miles de euros.

(**) El saldo de la cuenta 52 corresponde principalmente a la parte que vence a corto plazo del endeudamiento financiero de la Administración de la CA (283 millones de euros analizado en apartado 4.6) y el saldo de la cuenta 55 corresponde a los saldos de partidas pendientes de aplicación (analizado en el apartado 4.4.2 de tesorería).

En este apartado se analizan exclusivamente los saldos acreedores presupuestarios, que representa 65 % del total de acreedores a corto plazo. El resto de saldos se analizan en otras áreas (personal, endeudamiento y tesorería, principalmente).

Acreedores presupuestarios:

Los principales saldos acreedores de la Administración de la CA siguen siendo los constituidos por el pendiente de pago a sus entidades dependientes por transferencias corrientes y de capital, que han pasado de 591 millones de euros a 31/12/2016 a 720 millones de euros a 31/12/2017 (ver anexo 7).

De este total, el saldo pendiente de pago a las entidades fiscalizadas asciende a 538 millones de euros (413 millones de euros en 2016).

Acreeedores presupuestarios de la Administración de la CA	Pte. de pago (corriente)	Pte. de pago (cerrados)	Pte. de pago cuenta 409	Pendiente de pago total
Entes consolidados SERPA	478	60	-	538
Otros entes dependientes	93	89	-	182
Total dependientes	571	149	-	720
Otros acreedores	165	16	13	194
Total acreedores (cuentas 400+409)	736	165	13	914

Si descontamos las posiciones deudoras y acreedoras “intergrupo” del entorno de entidades “SERPA” (545 millones de euros) el importe total de acreedores consolidado asciende a 31/12/2017 a 603 millones de euros, con el siguiente detalle:

ENTIDADES	ACREEDORES PRESUPUESTARIOS AGREGADOS		ELIMINACIONES SALDOS SERPA (*)	ACREEDORES PRESUPUESTARIOS CONSOLIDADOS	
	400	409		400	409
ADMINISTRACIÓN	901	13	(538)	363	13
SALUD	82	79	(7)	75	79
IASS	18	1		18	1
INAEM	41	-		41	-
IAJ	-	-		-	-
IAM	1	-		1	-
IAA	9	-		9	-
AST	1	-		1	-
CITA	-	-		-	-
IACS	1	-		1	-
BSTA	1	-		1	-
INAGA	-	-		-	-
ACPUA	-	-		-	-
TOTAL 2017	1.055	93	(545)	510	93

(*) Las eliminaciones corresponden a los saldos pendientes de pago de la Administración de la CA con sus dependientes SERPA (538 millones de euros) y el saldo pendiente de pago del SALUD a BSTA (7 millones de euros)

A continuación se detallan las cuentas 400 y 409 según la clasificación económica:

ENTIDAD	CUENTA 400, ACREEDORES PRESUPUESTARIOS (CLASIFICACIÓN POR CAPÍTULOS)								TOTAL 2017	TOTAL 2016
	1	2	3	4	6	7	8	9		
ADMINISTRACIÓN	2	50	1	588	30	223	2	3	899	767
SALUD	-	68	-	1	14	-	-	-	83	63
IASS	-	14	-	4	1	-	-	-	19	15
INAEM	-	1	-	39	-	-	-	-	40	37
IAJ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
IAM	-	-	-	1	-	-	-	-	1	-
IAA	-	4	-	-	-	5	-	-	9	3
AST	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1
CITA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IACS	-	-	-	-	1	-	-	-	1	-
BSTA	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-
INAGA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ACPUA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total 2017	2	139	1	633	46	228	2	3	1.054	
Total 2016	3	124	1	525	24	206	2	2		887

ENTIDAD	CUENTA 409, ACREEDORES PRESUPUESTARIOS (CLASIFICACIÓN POR CAPÍTULOS)								TOTAL 2017	TOTAL 2016
	1	2	3	4	6	7	8	9		
ADMINISTRACIÓN	-	6	-	5	1	1	-	-	13	22
SALUD (*)	1	36	-	28	1	-	-	-	65	54
IASS	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1
INAEM	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IAJ	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IAM	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IAA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AST	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
CITA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IACS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BSTA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
INAGA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ACPUA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total 2017	1	43	-	33	2	1	-	-	79	
Total 2016	1	37	-	36	3	1				78

Nota (*): No se incluye el saldo la cuenta 4090001, Albaranes pendientes de recibir factura, del SALUD por importe de 14 millones de euros (5,6 millones de euros al cierre de 2016).

4.8.1. Antigüedad de los acreedores presupuestarios y morosidad

En los cuadros siguientes se recoge un resumen de la antigüedad de las cuentas 400 y 409:

ENTIDAD	CUENTA 400, ACREEDORES PRESUPUESTARIOS (CLASIFICACIÓN POR EJERCICIO)					TOTAL
	2017	2016	2015	2014	2013 y anteriores	
ADMINISTRACIÓN	736	77	53	11	24	901
SALUD	82	-	-	-	-	82
IASS	18	-	-	-	-	18
INAEM	40	-	-	-	-	40
IAJ	-	-	-	-	-	-
IAM	1	-	-	-	-	1
IAA	9	-	-	-	-	9
AST	1	-	-	-	-	1
CITA	-	-	-	-	-	-
IACS	1	-	-	-	-	1
BSTA	1	-	-	-	-	1
INAGA	-	-	-	-	-	-
ACPUA	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017	889	77	53	11	24	1.054
TOTAL 2016	-	770	64	18	35	887

ENTIDAD	CUENTA 409, ACREEDORES PRESUPUESTARIOS (CLASIFICACIÓN POR EJERCICIO)					TOTAL
	2017	2016	2015	2014	2013 y anteriores	
ADMINISTRACIÓN	12	-	-	-	-	13
SALUD	65	-	-	-	-	65
IASS	1	-	-	-	-	1
INAEM	-	-	-	-	-	-
IAJ	-	-	-	-	-	-
IAM	-	-	-	-	-	-
IAA	-	-	-	-	-	-
AST	-	-	-	-	-	-
CITA	-	-	-	-	-	-
IACS	-	-	-	-	-	-
BSTA	-	-	-	-	-	-
INAGA	-	-	-	-	-	-
ACPUA	-	-	-	-	-	-
TOTAL 2017	78	1	-	-	-	79
TOTAL 2016	-	74	1	-	3	78

Nota: No se incluye el saldo la cuenta 4090001, Albaranes pendientes de recibir factura, del SALUD por importe de 14 millones de euros (5,6 millones de euros al cierre de 2016).

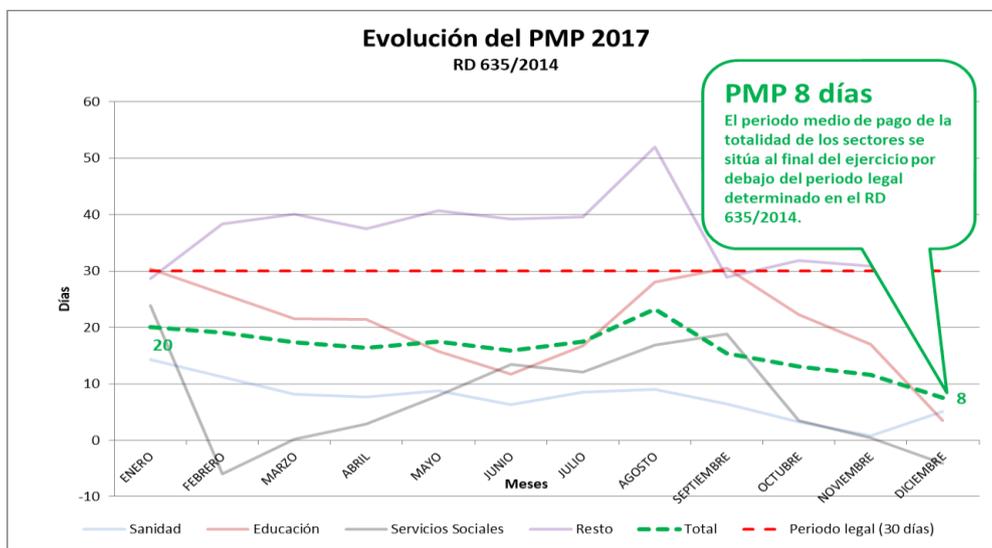
Las entidades pertenecientes al sector público están obligadas a suministrar información acerca del cumplimiento de la normativa sobre plazos de pago a proveedores.⁴¹

La Cámara de Cuentas ha comprobado el cumplimiento de las normas relativas a la publicidad sobre los plazos de pago y morosidad por parte de las entidades del entorno SERPA objeto de la fiscalización y ha verificado que las obligaciones de suministro de información se cumplen adecuadamente.

Durante el ejercicio 2017 el periodo medio de pago, calculado conforme a la Ley 3/2004 fue de 48 días de media. Este dato refleja el PMP real y la base de cálculo son todas las obligaciones reconocidas pagadas en el ejercicio. En el cuadro siguiente se muestra comparativamente con los ejercicios anteriores:

Normativa morosidad	2014	2015	2016	2017
PMP s/ Ley 3/2004	130	172	91	48

El PMP calculado conforme al RD 635/2014 refleja el plazo medio de pago “excedido” sobre el periodo legal de pago (30 días) y la base de cálculo se restringe a las obligaciones reconocidas a partir del ejercicio 2014 (excluidas las deudas contraídas entre entidades clasificadas en el sector Administración pública según SEC y las deudas litigiosas). La evolución del PMP en 2017 se refleja en el siguiente gráfico, comparativamente con el objetivo de 30 días (señalado con línea roja discontinua). Durante todo el ejercicio 2017, el PMP total (línea verde) ha cumplido con periodo legal de pago:



⁴¹ Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

4.8.2. Circularización de acreedores presupuestarios

La Cámara de Cuentas ha fiscalizado los saldos de acreedores mediante pruebas de circularización. Para la selección de la muestra se han excluido los saldos “intergrupo” acreedores de las entidades SERPA, que se han conciliado con sus correspondientes saldos deudores.

Se han seleccionado las siguientes muestras para circularización:

- En el SALUD se ha seleccionado una muestra de 28 acreedores, cuyo importe asciende a 25 millones de euros (el 17 % del saldo total). Los resultados de dicha prueba se contienen en el informe especial sobre la cuenta anual del SALUD del ejercicio 2017. No se han detectado pasivos omitidos en dicho organismo autónomo.
- Para el resto de entidades, se ha seleccionado una muestra de 65 acreedores (50 terceros y 15 vinculados), cuyo saldo agregado asciende a 182 millones de euros, que representa el 40 % del saldo consolidado de las cuentas 400 y 409 (eliminados los saldos “intergrupo”).

Se ha obtenido respuesta de 49 acreedores, cuyo saldo conjunto asciende a 164 millones de euros (90 % del saldo circularizado). De las respuestas obtenidas, 36 acreedores manifestaron su conformidad con el saldo de la CA (71 millones de euros). El resto de respuestas han sido conciliadas.

Las confirmaciones obtenidas directamente de los acreedores circularizados y las conciliaciones realizadas sobre los saldos “intergrupo” han permitido detectar pasivos omitidos no registrados por importe de 7,54 millones de euros en la Administración de la CA, según el siguiente detalle:

Entidad	Acreedor	Importe (mil. €)	Concepto
Admón. CA	Ayuntamiento de Zaragoza	1,1	IBI pendiente de contabilizar
	EXPO	1,64	Arrendamiento EXPO (nov y dic. 2017) y gastos comunidad propietarios atrasados
	SARGA	4	Operativo incendios 2014 (2,2 M) y 2015 (1,8 M)
	Sociedad Concesionaria Puente de del Ebro, S.A.	0,8	4º trimestre 2017 autopista ARA-1
TOTAL PASIVOS OMITIDOS		7,54	

Además, los saldos pendientes de pago a las instituciones parlamentarias están infravalorados en 25,41 millones de euros (18,33 millones de euros de las Cortes de Aragón, 4,11 millones de euros del Justicia de Aragón y 2,97 millones de euros de la Cámara de Cuentas de Aragón). Esta diferencia procede de la falta de reconocimiento en ejercicios pasados de parte de las transferencias a las que está obligado el Gobierno de Aragón según lo aprobado en las Leyes de presupuestos (-50 % en 2012, -25 % en 2013 y -25 % en 2014).

Incertidumbre sobre la deuda del Convenio para la financiación del tranvía de Zaragoza

En relación con la financiación de la línea Norte-Sur del tranvía de Zaragoza, en el Convenio de colaboración formalizado el 19 de febrero de 2009 entre el Gobierno de Aragón y el Ayuntamiento de Zaragoza se estableció el siguiente calendario de pagos al Ayuntamiento de los compromisos financieros asumidos por la CA:

ANUALIDAD Según Convenio	SITUACIÓN a 31/12/2017		SITUACIÓN a 16/10/2018	
	IMPORTE	Situación Reconocimiento Obligación	IMPORTE	Situación Reconocimiento Obligación
2010	4,95	Pagado	4,95	Pagado
2011	9,90	Pagado	9,90	Pagado
2012	9,90	Pagado	9,90	Pagado
2013	9,90	Sin contabilizar	-	-
2014	14,85	Sin contabilizar	-	-
2015	14,85	Pte. de pago	8,99	Pagado ⁴²
Total	64,35		33,74	

La CA no reconoció presupuestariamente ni en contabilidad patrimonial los compromisos vencidos de 2013 y 2014 que se habían acordado en el Convenio, sin que se informara tampoco de ello en la memoria de la Cuenta General.

El saldo acreedor pendiente de pago según la Cuenta General de la CA es de 14,85 millones de euros (anualidad 2015). Sin embargo, el saldo deudor reclamado por el Ayuntamiento según la confirmación obtenida en la circularización es de 39,6 millones de euros. La diferencia asciende a 24,75 millones de euros.

Esta controversia se ha visto afectada por otros acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio fiscalizado.

El 22 de noviembre de 2017 el Gobierno de Aragón elevó a definitiva la propuesta de liquidación final del convenio. Posteriormente, el 20 de marzo de 2018 se aprueba la rectificación del error material que contenía el acuerdo anterior y se acuerda notificar al Ayuntamiento de Zaragoza el importe de la liquidación final del convenio por 33,74 millones de euros y el abono del saldo pendiente de pago de 8,99 millones de euros

Con fecha 16/10/2018 se contabilizó la anulación de los 5,86 millones de euros de la anualidad 2015 (lo que supuso unos ingresos extraordinarios en 2018 por este importe) y se procedió al pago de la cantidad pendiente de 8,99 millones de euros aprobada por el Gobierno de Aragón. Por lo tanto, la diferencia en 2018 entre el Ayuntamiento y la Administración de la CA sería de 30,61 millones de euros.

⁴² Importe pagado al Ayuntamiento tras la anulación de 5,86 millones de euros de la anualidad 2015.

Como hecho posterior relevante, conviene señalar que según la información remitida por los Servicios Jurídicos a la Cámara de Cuentas, en 2018 el Ayuntamiento ha interpuesto un recurso contencioso administrativo para reclamar la cantidad de 33,5 millones de euros (procedimiento ordinario 22/2018-1 Tribunal Superior de Justicia de Aragón).

La Cámara de Cuentas desconoce el efecto que pueden tener estos acontecimientos, de los que no se informa en la memoria de la Cuenta General del ejercicio 2017, por lo que se propone incluir en la provisión por responsabilidades la diferencia de 25 millones de euros entre el saldo reclamado por el Ayuntamiento y el saldo contabilizado por la CA a 31/12/2017 (ver apartado 4.5).

4.8.3. Análisis de los pagos efectuados por el ICO a los acreedores

Como se explica en la memoria de la Cuenta General (Tomo II, apartado 6, páginas 634 y 635), la financiación obtenida del FLA ha sido de 924 millones de euros y se distribuye en los siguientes tramos dependiendo de la finalidad para la se asigna:

- Tramo I: amortización de deuda (517 millones de euros).
- Tramo II: financiación de la anualidad 2017 correspondiente a las liquidaciones negativas del sistema de financiación de los ejercicios 2008 y 2009 pendientes de devolución (35 millones de euros).
- Tramo III: financiación del déficit público del ejercicio 2017 (217 millones de euros) y de la desviación del déficit del ejercicio 2016 (155 millones de euros).

De la financiación obtenida en los tramos II y III, 403 millones de euros se han instrumentado mediante pagos directos del ICO a los acreedores de la CA, una vez remitidas las relaciones de facturas certificadas por la Intervención General de la CA.

Entre mayo 2017 y enero de 2018 se ha pagado un total de 86.168 facturas de 3.928 acreedores. La disposición de los préstamos no ha supuesto una entrada material de fondos de la Tesorería de la CA, contabilizándose los ingresos como “cobros en formalización” y los pagos a los acreedores como “pagos en formalización”. No se han detectado incidencias en las pruebas de fiscalización efectuadas.

En el cuadro siguiente se resumen los pagos efectuados por entidad y por fecha de emisión de la factura del acreedor (en la parte inferior del cuadro se indica el ejercicio presupuestario al que se ha imputado el gasto):

ENTIDAD	TOTAL PAGOS	FACTURAS PAGADAS EN 2017			FACTURAS PAGADAS EN 2018		
		<2016	2017	TOTAL	<2016 (*)	2017	TOTAL
DGA	88	9	75	84	-	5	5
IASS	20	-	20	20	-	-	-
SAUD	294	1	293	294	-	-	-
TOTAL	403	10	388	398	-	5	5
ORN 2017	398	5	388	394	-	5	5
CERRADOS	5	5	-	5	-	-	-

(*) El importe de las facturas anteriores a 2016 asciende a 17 miles de euros.

5. CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

La Cuenta del Resultado Económico - Patrimonial al 31 de diciembre de 2017 y 2016 elaborada por la Cámara de Cuentas de Aragón es el siguiente:

GASTOS	Ejercicio 2017	Ejercicio 2016	INGRESOS	Ejercicio 2017	Ejercicio 2016
Total	5.387	5.253	Total	5.015	4.621
APROVISIONAMIENTOS	510	494	INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	3.572	3.267
Consumos	356	351	Ingresos tributarios	3.513	3.213
Otros gastos externos	154	143	Ingresos por ventas y prestación de servicios	59	54
GASTOS DE FUNCIONAMIENTO DE LOS SERVICIOS Y PRESTACIONES SOCIALES	2.765	2.686	OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	40	28
Gastos de personal	2.093	2.024	Reintegros	19	6
Dotaciones para amortización inmovilizado	68	67	Otros ingresos de gestión	19	15
Variación de provisiones de tráfico	(9)	(25)	Otros intereses e ingresos asimilados	2	7
Otros gastos de gestión	419	397			
Gastos financieros y asimilables	171	178			
Variación de las provisiones de inversiones financieras	23	45			
TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1.845	1.717	TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1.206	1.181
Transferencias y subvenciones corrientes	1.615	1.514	Transferencias y subvenciones corrientes	1.070	1.081
Transferencias y subvenciones de capital	229	203	Transferencias y subvenciones de capital	136	100
PÉRDIDAS Y GASTOS EXTRAORDINARIOS	267	356	GANANCIAS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS	197	145
Pérdidas procedentes de inmovilizado	170	117	Beneficios procedentes del inmovilizado	180	113
Gastos extraordinarios	97	239	Ingresos extraordinarios	17	32
			DESAHORRO	370	633

En el Anexo 3 se detalla la aportación al consolidado de los distintos entes públicos. La conciliación entre los saldos de la cuenta del resultado económico patrimonial y los estados de liquidación presupuestaria de ingresos y gastos ha resultado satisfactoria.

Algunos de los gastos e ingresos se han revisado simultáneamente con las partidas de balance que les afectan (dotación a la amortización del inmovilizado, gastos financieros e ingresos del sistema de financiación, gastos e ingresos extraordinarios derivados de operaciones con inmovilizado), alcanzándose coberturas altas de análisis.

Para el gasto de los capítulos 1, 2 y 6 del presupuesto de gastos, las directrices técnicas de la fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2017 acordaron adoptar un enfoque estadístico (método MUM), dado que las coberturas alcanzadas en estos capítulos en anteriores fiscalizaciones eran insuficientes.

Para un adecuado análisis de los datos de la ejecución presupuestaria, se ha decidido estratificar el gasto de estos capítulos en 4 poblaciones:

- Población 1: Ejecución presupuestaria capítulo 1 del SALUD
- Población 2: Ejecución presupuestaria capítulo 1 de DGA y resto OAAA
- Población 3: Ejecución presupuestaria capítulos 2 y 6 del SALUD
- Población 4: Ejecución presupuestaria capítulo 2 y 6 de DGA y resto entidades consolidadas (excepto SALUD)

Para ello se ha contado con la colaboración de un equipo de estadísticos de la Universidad de Zaragoza que se han encargado del análisis de la distribución estadística de las cuatro poblaciones, la definición de los parámetros que determinan el tamaño de las muestras seleccionadas (materialidad, nivel de confianza y error esperado) y el cálculo del error total estimado a partir de la evaluación del importe monetario de los errores individuales y de los incumplimientos de atributos cualitativos para poder emitir una opinión de auditoría global sobre cada una de las poblaciones a partir de los resultados de la muestra auditada.

Para la determinación del tamaño de la muestra se siguieron las orientaciones de la UE para el ejercicio del control externo, que fija los siguientes parámetros:

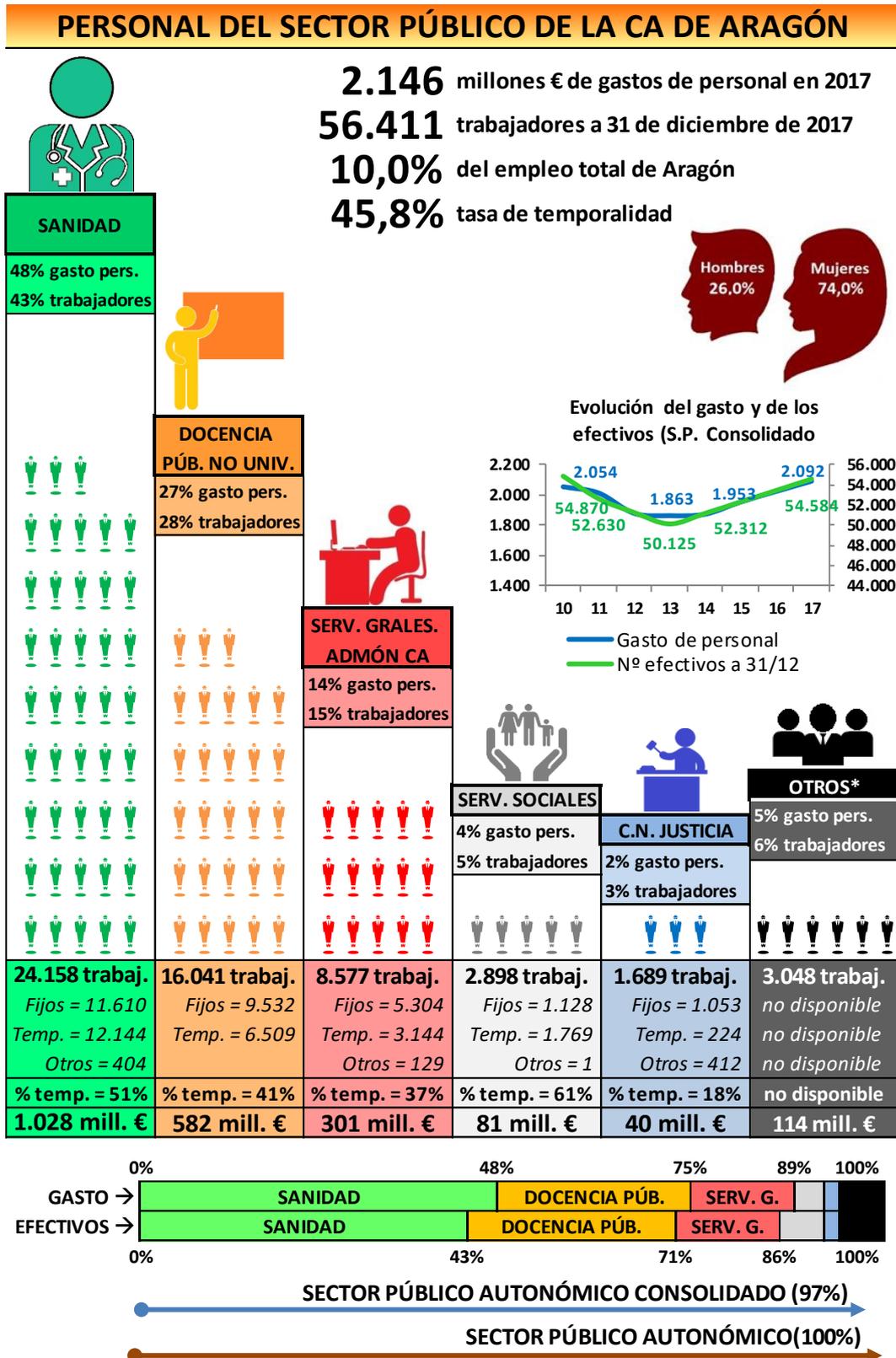
- Materialidad: 2%.
- Coeficiente de confianza: puede oscilar entre el 85% - 95% (cuanta mayor confianza mayor tamaño muestral).
- Error esperado: puede oscilar entre el 5% - 15% de la materialidad (cuanto mayor error esperado menor tamaño muestral)

Los equipos de auditoría de la Cuenta General 2017 y del SALUD han efectuado las mismas pruebas para conseguir un tratamiento homogéneo de los datos de las muestras de ambos equipos.

En el cuadro siguiente se muestran los principales datos de la muestra MUM analizada y del universo que representan. Los resultados estadísticos de cada población auditada se muestran en los epígrafes correspondientes de gasto de personal (apartado 6.4.3 de este informe) y de análisis de la contratación (apartado 7.2.2 de este informe).

Los resultados estadísticos del SALUD se recogen en el informe de fiscalización separado que se ha llevado a cabo respecto de la Cuenta anual del ejercicio 2017.

6. PERSONAL



* Incluye a los organismos autónomos INAEM, IAJU e IAMU, así como a la totalidad de entidades de Derecho público, sociedades mercantiles fundaciones y consorcios de la Comunidad Autónoma de Aragón. No se incluye a las Cortes de Aragón ni a los órganos estatutarios

6.1. EFECTIVOS Y GASTO DE PERSONAL

El gasto de personal agregado de la CA en 2017 ascendió a 2.160 millones de euros, aumentando un 3,5 % respecto al 2016. Como se observa en el cuadro siguiente, el número de empleados de la CA en 2017 fue de 56.633 (el 8,9 % de la población activa y 10 % de los ocupados totales de Aragón), aumentando un 2,2 % (1.226 perceptores) respecto al 2016. Su distribución por entes fue la siguiente:

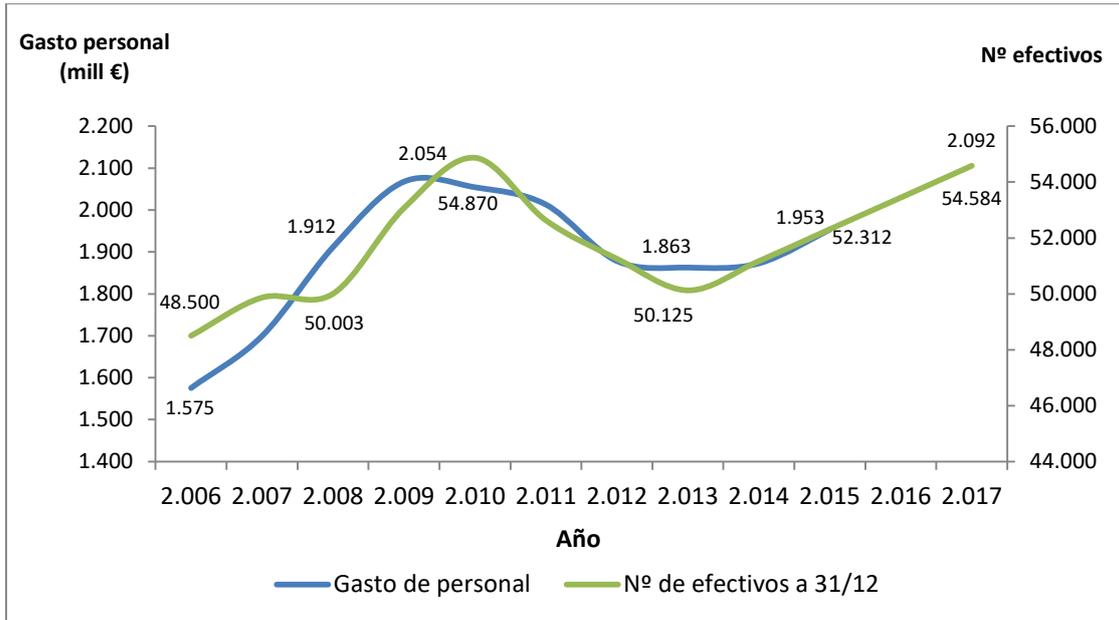
Ente	Gasto de personal				Número de trabajadores a 31/12			
	Ejercicio		Variación		Ejercicio		Variación	
	2017	2016	Importe	%	2017	2016	Nº	%
Cortes de Aragón, Justicia y CCA	14	14	-	-	222	226	(4)	-2 %
Administración de la CA	924	886	38	4 %	26.307	25.647	660	3 %
Organismos Autónomos	1.130	1.101	29	3 %	27.659	27.190	469	2 %
Entidades de derecho público	37	37	-	-	891	884	7	1 %
Sociedades Mercantiles	45	41	4	10 %	1.300	1.246	54	4 %
Fundaciones y Consorcios	10	8	2	25 %	254	214	40	19 %
Total	2.160	2.087	73	3 %	56.633	55.407	1.226	2 %
Entidad consolidada	2.092	2.024	68	3 %	54.585	53.445	1.140	2 %
Resto de entes	68	63	5	8 %	2.048	1.962	86	4 %
Total	2.160	2.087	73	3 %	56.633	55.407	1.226	2 %

Las principales variaciones recogidas en el cuadro anterior tienen las siguientes causas:

- Un aumento de las retribuciones de un 1 % previsto en el art. 19 y en la D.A. octava de la LPCA 2017, que implica un coste aproximado de 17 millones de euros.
- Un aumento del personal en la Administración de la CA en 660 nuevos efectivos, centrado en el personal docente no universitario con 424 nuevos empleados, principalmente funcionarios interinos, con un incremento del coste de 33 millones de euros (parcialmente compensado con la pérdida de peso de otros colectivos).
- Un aumento del personal de organismos autónomos en 469 nuevos efectivos, centrado en el personal del SALUD con 421 nuevos empleados, principalmente trabajadores estatutarios temporales, con un incremento del coste de 26 millones de euros (parcialmente compensado con la pérdida de peso de otros colectivos).

Con las excepciones anteriores, el gasto de personal se ha mantenido en niveles similares a los del ejercicio precedente, cumpliendo así con lo establecido en la ley de presupuestos.

La evolución del gasto de personal y del número de trabajadores al 31 de diciembre de cada ejercicio desde 2006 hasta 2017 para la entidad consolidada ha sido:



Los trabajos de fiscalización del área de personal se han centrado en la Administración de la CA y en los OOAA (entes cuyo gasto de personal se gestiona con el sistema informático SIRHGA), que representan el 95 % del gasto de personal de la entidad consolidada.

La gestión del personal de estos organismos que componen la entidad consolidada se realiza a través del Sistema Integrado de Recursos Humanos del Gobierno de Aragón (SIRHGA) que unifica en un solo aplicativo las nóminas de los empleados públicos, el registro de personal, la gestión de tiempos y la estructura organizativa (relaciones de puestos de trabajo o instrumentos similares). El detalle de los gastos de personal en cada uno de los entes objeto de fiscalización en el área de personal, así como el número de empleados que prestaron sus servicios durante el ejercicio 2017 fue el siguiente:

ENTE	Gasto de personal				
	Sueldos y salarios	Cotizaciones a cargo del empleador	Otros gastos sociales	Total	
Admón. C.A.	804	118	3	925	
OO.AA.	Total OOAA	887	222	1.130	
	SALUD	806	201	21	1.028
	IASS	64	16	-	80
	INAEM	14	4	-	18
	IAJ	2	1	-	3
	IAM	1	-	-	1
TOTAL	1.691	340	24	2.055	

ENTE		2017		2016	
		Nº efectivos	Importe	Nº efectivos	Importe
Administración de la CA		26.307	925	25.647	885
Entidades consolidadas	SALUD	24.158	1.028	23.792	1.001
	IASS	2.898	81	2.787	79
	INAEM	483	18	489	18
	IAJ	99	3	100	3
	IAM	21	1	22	1
	IAA	45	2	45	2
	AST	70	3	71	4
	CITA	245	7	237	7
	IACS	111	5	112	5
	BSTA	72	3	69	2
	INAGA	70	3	69	3
	ACPUA	6	-	6	-
Total entidad consolidada		54.585	2.079	53.446	2.010
Entidades NO consolidadas	Cortes de Aragón	222	14	226	14
	Entidades de derecho público	273	13	276	14
	Sociedades mercantiles	1.300	45	1.246	41
	Fundaciones y consorcios	254	10	214	8
TOTAL		56.634	2.161	55.408	2.087

En la Cuenta General rendida se incluyen 14 millones de euros de gasto de personal correspondientes a la sección 01, Cortes de Aragón, que han sido eliminados del cuadro anterior y de los datos de la fiscalización ya que no forma parte del ámbito subjetivo de la fiscalización.

6.1.1. Administración de la CA

Durante el ejercicio 2017 se incluyeron en nómina de la Administración de la CA 29.101 perceptores con un gasto en sueldos y salarios de 737 millones de euros. La estructura del personal de la Administración de la CA se ha estratificado en tres ámbitos sectoriales dado que la gestión de los mismos se realiza de forma diferenciada:

Administración de la CA	Número de efectivos ⁴³ durante 2017	Nóminas
Administración General	10.456	244
Personal de educación	19.124	523
Personal de justicia	1.949	38
Total	31.529	805

La ejecución presupuestaria del gasto de personal en el ejercicio 2017 de la Administración de la CA es la siguiente:

Administración General	Previsiones definitivas	ORN	Pte. de pago
10 - Altos cargos	4	3	-
11 - Personal eventual	3	3	-
12 - Funcionarios	741	738	-
13 - Laborales	58	57	-
14 - Otro personal	2	2	-
15 - Incentivos al rendimiento	1	1	-
16 - Cuotas y prestaciones sociales a cargo del empleador	125	121	-
Total	934	925	-

Las obligaciones reconocidas netas contabilizadas en el artículo 10, Altos cargos, del estado de liquidación de gastos consolidado están infravaloradas. El importe real de las retribuciones satisfechas en 2017 a los altos cargos fue de 4,2 millones de euros frente a los 3 millones reflejados en la cuenta general. La mayor parte de esa diferencia se contabiliza incorrectamente en aplicaciones presupuestarias de retribuciones a personal funcionario (artículo 12).

⁴³ El concepto de efectivos se detalla en art. 8 del EBEP.

La ejecución presupuestaria de la Administración de la CA según la clasificación orgánica fue la siguiente en 2017.

Clasificación orgánica del gasto de personal de la Administración de la CA	Importe
02-Presidencia del Gobierno de Aragón	1
10-Presidencia	59
11-Ciudadanía y derechos Sociales	6
12-Hacienda y Administración Pública	30
13-Vertebración del Territorio, Movilidad y Vivienda	34
14-Desarrollo Rural y Sostenibilidad	72
15-Economía, Industria y Empleo	15
16-Sanidad	35
17-Innovación, Investigación y Universidad	4
18-Educación, Cultura y Deporte	669
Total	925

A. Administración General

Durante el ejercicio 2017 se incluyeron en la nómina de la Administración General 10.688 efectivos con un gasto en sueldos y salarios de 244 millones de euros según la siguiente distribución:

Administración General	Número de efectivos durante 2017	Gasto en sueldos y salarios
Altos cargos	85	4
Personal eventual	115	3
Funcionarios	7.139	182
<i>Funcionarios de carrera</i>	<i>4.502</i>	<i>134</i>
<i>Funcionarios interinos</i>	<i>2.378</i>	<i>45</i>
<i>Funcionarios en prácticas</i>	<i>259</i>	<i>3</i>
Laborales	3.335	55
<i>Fijos</i>	<i>1.936</i>	<i>36</i>
<i>Fijos-discontinuos</i>	<i>70</i>	<i>1</i>
<i>Temporales</i>	<i>1.329</i>	<i>18</i>
Estatutarios	14	-
Total	10.688	244

De los 4.502 funcionarios de carrera que trabajaron en 2017 para la Administración de la CA su situación durante el ejercicio fue la siguiente:

Administración General	Número de efectivos durante 2017	Gasto en sueldos y salarios
Causaron baja	635	-
En comisión de servicios interadministrativa	16	1
Excedencia	32	-
Servicio activo	3.807	133
Servicio en otras administraciones públicas	4	-
Servicios especiales	8	-
Total	4.502	134

A su vez de los 3.807 funcionarios de carrera en servicio activo, 2.580 ocupaban sus puestos de trabajo de forma definitiva es decir un 67 % por lo que había 1.227 funcionarios ocupando puestos de forma no definitiva (un 33 %) ya fuera en comisiones de servicio o en adscripciones provisionales o temporales.

Respecto del grado de temporalidad en el empleo, de los datos anteriores se desprende lo siguiente:

- El 33 % de los funcionarios que trabajaron durante 2017 fueron interinos (un 25 % del gasto en sueldos y salarios).
- El 40 % del personal laboral que trabajó durante 2017 fue temporal (un 33 % del gasto en sueldos y salarios).

B. Personal de educación

Durante el ejercicio 2017 se incluyeron en la nómina del personal docente no universitario de la Administración de la CA 19.148 efectivos con un gasto en sueldos y salarios de 523 millones de euros según la siguiente distribución:

Personal de la Administración de la CA	Número de trabajadores durante 2017	Gasto en sueldos y salarios y gastos sociales
Funcionarios docentes de primaria	9.533	247
<i>Funcionarios de carrera</i>	<i>6.543</i>	<i>177</i>
<i>Funcionarios interinos</i>	<i>2.460</i>	<i>59</i>
<i>Funcionarios en prácticas</i>	<i>530</i>	<i>11</i>
Funcionarios docentes de secundaria	9.487	273
<i>Funcionarios de carrera</i>	<i>5.117</i>	<i>170</i>
<i>Funcionarios interinos</i>	<i>4.369</i>	<i>103</i>
<i>Funcionarios en prácticas</i>	<i>1</i>	<i>-</i>
Profesores de religión de secundaria	76	2
Laborales de primaria	41	1
Laborales de secundaria	11	-
Total	19.148	523

De los 19.020 funcionarios docentes (9.533 de primaria y 9.487 de secundaria) que hubo a lo largo de 2017, al cierre de del ejercicio 15.798 estaban en activo, de los que:

- 9.455 eran funcionarios de carrera (5.316 de primaria y 4.139 de secundaria), 9 eran funcionarios en prácticas (secundaria) y 6.334 eran funcionarios interinos (67%).
- De los 9.455 funcionarios de carrera, 8.508 ocupaban sus puestos de trabajo de forma definitiva (4.850 de primaria y 3.658 de secundaria) y 947 ocupaban puestos de forma temporal (10%), bien en adscripción provisional o en comisiones de servicios.

En este ámbito sectorial se comprueba que el 36% de los funcionarios docentes no universitarios son interinos (un 31 % del gasto en sueldos y salarios).

C. Personal de justicia

De los 1.948 efectivos de justicia que hubo en 2017, 1.190 eran funcionarios de carrera de los que 1.051 estaban en activo el 31 de diciembre de 2017.

Justicia	Número de perceptores durante 2017	Gasto en sueldos y salarios
Funcionarios de justicia	1.190	33
Funcionarios interinos	313	5
Secretarios de paz	448	-
Total	1.948	38

6.1.2. SALUD

Véase informe de fiscalización específico del SALUD.

6.1.3. IASS

Durante el ejercicio 2017 se incluyeron en la nómina del IASS a 4.104 empleados con un gasto en sueldos y salarios de 64 millones de euros:

	Número de perceptores en 2017	Gasto en sueldos y salarios
Altos cargos	3	-
Funcionarios	2.387	39
<i>Funcionarios de carrera</i>	<i>685</i>	<i>18</i>
<i>Funcionarios interinos</i>	<i>1.426</i>	<i>19</i>
<i>Funcionarios en prácticas</i>	<i>276</i>	<i>2</i>
Laboral	1.707	25
<i>Fijos</i>	<i>713</i>	<i>13</i>
<i>Fijos-discontinuos</i>	<i>9</i>	<i>-</i>
<i>Temporales</i>	<i>985</i>	<i>12</i>
Estatutario	7	-
Total	4.104	64

6.2. REVISIÓN DE LA NORMATIVA

6.2.1. Análisis de los conceptos retributivos y problemática

En materia de personal la normativa de la CA aplicable es distinta en función del ámbito sectorial en el que nos encontremos. La normativa es muy amplia, además de dispersa (especialmente en el caso del personal estatutario) y no existe, en ninguno de los ámbitos sectoriales, una recopilación sistematizada de la misma que sea de acceso público. Tampoco la Dirección General de la Función Pública dispone de una recopilación de toda la normativa autonómica vigente en materia de personal.

De la fiscalización realizada, la Cámara de Cuentas de Aragón estima necesario precisar que los Pactos y Acuerdos alcanzados en el seno de las distintas Mesas de Negociación presentan deficiencias en la solución establecida en el art. 38.3 del EBEP. En unos casos, el Acuerdo alcanzado, una vez ratificado por los órganos de gobierno de la Administración Pública, debería regularse mediante la normativa reglamentaria que corresponda, y en otros, en aquellas materias sometidas a reserva de Ley, debería haberse procedido a la elaboración, aprobación y remisión a las Cortes de Aragón el correspondiente proyecto de Ley. En todo caso, respecto de los Pactos celebrados y los Acuerdos, una vez ratificados, tampoco se ha procedido a la publicación de los mismos en el boletín oficial de la CA, como exige el art. 38.6.

Las nóminas recogidas en la aplicación SIRHGA contienen 599 conceptos retributivos distintos, de los que sólo 102 concentran el 95% del total. La Dirección General de Función Pública y Calidad de los Servicios tiene instaurado un procedimiento para solicitar la incorporación de conceptos de nómina nuevos en SIRHGA, y autorizar su creación siempre que exista justificación suficiente que lo motive. También dispone de catálogos en los que se recoge, de forma resumida, su denominación y los principales datos de parametrización que llevan asociados (retención por IRPF, tabla retributiva, código de retribución, etc.). No obstante, estos catálogos no están debidamente actualizados y en ellos se echa en falta determinados campos clave, como por ejemplo una descripción breve de las retribuciones que se están atendiendo a través de cada uno de los conceptos, los colectivos de personal que pueden percibirlos (funcionarios, laborales, estatutarios, docentes, etc.) y la clasificación (sueldos, trienios, complementos de atención continuada, complementos por incapacidad temporal o accidente de trabajo, etc.). Así, por ejemplo:

- en los catálogos no consta la denominación ni la descripción de 167 conceptos retributivos satisfechos en 2017, de los que 45 no se habían aplicado en el ejercicio anterior (sólo consta su código 1P3E, 2P3E, 3P3E, 2P3A, 3116, 3118, etc.)
- en otros conceptos la denominación es claramente insuficiente para identificar su naturaleza (3026 "Indem.CAD Años Serv. RI", 3038 "Clases E.U.E." o el 7049 "Acción So. Prog Varios cot")
- constan 92 códigos diferentes de trienios y 30 códigos de atención continuada.

6.2.2. Recuperación de la paga extraordinaria del ejercicio 2012

La DA trigésima de la Ley de Presupuestos de la CAA para el ejercicio 2017 preveía, en los términos y condiciones previstos en la LPGE 2017 y en el Real Decreto-ley 10/2015, de 11 de septiembre, la recuperación de las cuantías pendientes de paga extraordinaria del mes de diciembre de 2012 (95 días devengados, 52 % del total), que fue suprimida al personal del sector público de la CA en aplicación del art. 2.2 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. La procedencia para la recuperación de estas cuantías quedaba supeditada a que la situación económico financiera de la CAA lo hiciera posible, exigencia que quedó reforzada por la adhesión al Fondo de Liquidez Autonómico en el ejercicio 2017.

La CA de Aragón procedió al pago de 20 millones de euros (principalmente en la nómina del mes de mayo) correspondientes a 46 días de devengo de la paga extra 2012. Teniendo en cuenta que entre 2015 y 2016 se habían devuelto otros 39 millones, al cierre del ejercicio 2017 quedaba pendiente de devolución aproximadamente un 25,7 % de la paga extra suprimida.

Por otra parte, dentro de la mesa general de negociación de la Administración de la CA se suscribió con fecha 28 de noviembre de 2015 (siendo ratificado por acuerdo de Gobierno de Aragón de 15 de diciembre de 2015) un protocolo en materia de diálogo social, medidas retributivas y otras condiciones de trabajo entre las que se fijaban plazos concretos para la devolución del 75,96 % pendiente de la paga extraordinaria de diciembre de 2012, a satisfacer en los meses de marzo (50 %) y septiembre (25,96 %) de 2016. Sin perjuicio de la procedencia de esta medida y su incumplimiento en los ejercicios 2016 y 2017 (como se ha señalado, en 2017 se devolvió únicamente un 25%), la Cuenta General del ejercicio 2017 no recoge una provisión por el compromiso de gasto a futuro del 25% pendiente que la Cámara de Cuentas estima en 20 millones de euros.

6.2.3. Permisos y licencias

El Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, regula en sus artículos 48 a 50 los permisos y licencias.

En Aragón, a los efectos de la disposición adicional 12ª del EBEP, se llegaron a distintos Acuerdos en Mesa de Negociación de los que no consta la preceptiva publicación en el boletín oficial como exige el art. 38.6 del EBEP:

- 9 de mayo de 2006, que ratifica el Acuerdo de la Mesa de Función Pública sobre conciliación de la vida personal, familiar y laboral de los empleados públicos.
- 5 de septiembre de 2006, que ratifica el Acuerdo de la Mesa Sectorial sobre condiciones de trabajo del personal funcionario que presta sus servicios en el ámbito sectorial de la Administración General de la CA.
- 9 de mayo de 2006, que ratifica el Acuerdo de la Mesa de la Función Pública sobre conciliación de la vida personal, familiar y laboral de los empleados públicos, aplicable al personal docente no universitario al servicio de la Administración de la CAA, excluido el personal interino.
- 9 de mayo de 2006, que ratifica el Acuerdo de la Mesa de la Función Pública sobre conciliación de la vida personal, familiar y laboral de los empleados públicos aplicable a los funcionarios interinos docentes no universitarios de la CAA.
- Pacto de 7 de julio de 2006 de la Mesa Sectorial de Sanidad en materia de permisos, vacaciones y otras medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral del personal estatutario del SAS.

6.2.4. Estructura retributiva

6.2.4.1. Ámbito sectorial de servicios generales de la Administración de la CA

El personal funcionario de carrera del ámbito sectorial de la Administración General de la Administración de la CAA percibe un complemento específico integrado por un complemento general y los dos componentes singulares siguientes:

- a) Componente Singular del Complemento Específico de Perfeccionamiento Profesional. Creado por Acuerdo de 26 de mayo de 2005 de la Mesa Sectorial de la Administración General (acuerdo no publicado), se reconoce a los empleados que acrediten 6 o más años de servicios activo. El gasto asociado a este complemento en 2017 fue de 5,1 millones de euros.
- b) Anticipo a cuenta del desarrollo profesional. Creado por el Acuerdo de 9 de septiembre de 2008 del Gobierno de Aragón ⁴⁴, se reconoce a los empleados que reciban el primer nivel o en su caso el segundo nivel del componente singular de perfeccionamiento descrito en el punto anterior. El gasto asociado a este complemento en 2017 fue de 4,7 millones de euros.

Sobre estos dos componentes singulares del complemento específico cabe realizar las siguientes apreciaciones:

- El artículo 16.1 EBEP⁴⁵ reconoce el derecho de los funcionarios de carrera a la promoción profesional, si bien la disposición final 4.2 prevé que la citada regulación producirá efectos a partir de la entrada en vigor de las Leyes de Función Pública que se dicten en desarrollo de este Estatuto.

Este desarrollo normativo no se ha producido en la CA, donde continúa vigente el Texto Refundido de la Ley de Ordenación de la Función Pública aprobado el 19 de febrero de 1991 que no regula la promoción profesional de los funcionarios.

En este aspecto concreto de ausencia de regulación del complemento profesional en la normativa autonómica ya se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en su Sentencia nº 1054/09 ⁴⁶, anulando el complemento en cuestión.

⁴⁴ ORDEN de 9 de octubre de 2008, del Departamento de Presidencia, por la que se publica el Acuerdo de 9 de septiembre de 2008, del Gobierno de Aragón, por el que se ratifica el Acuerdo de la Mesa Sectorial de la Administración General, sobre medidas de desarrollo profesional de los empleados públicos del citado ámbito sectorial.

⁴⁵ Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

⁴⁶ El Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en su Sentencia nº 1054/09 estableció lo siguiente: "El legislador básico ha querido que sean los legisladores autonómicos..., los que, dentro de los principios y directrices de la ley básica, diseñen y perfilen la carrera profesional. No se puede por tanto hurtar a los representantes de la soberanía su potestad de efectuar ese desarrollo, no siendo en consecuencia la vía convencional, y ni siquiera la reglamentaria sin ese soporte legal previo, instrumentos ni cauces adecuados para establecer una carrera profesional, ni siquiera de forma provisional...Es decir, el pago de cantidades a cuenta que se contiene en el acuerdo impugnado no tiene todavía respaldo en la aplicación de la Ley 7/2007, ni tampoco lo encontraríamos

- Los dos citados componentes singulares del complemento específico se crearon como medidas de carrera profesional. Sin embargo, dichos componentes valoran únicamente la antigüedad ya que tras la aprobación del Acuerdo de 9 de septiembre de 2008 del Gobierno de Aragón anteriormente señalado, se eliminó en su apartado III.5.4. la exigencia de la acreditación de la formación mínima necesaria para acceder al segundo nivel:

“Para la obtención del reconocimiento del segundo nivel del complemento de desarrollo profesional, el personal funcionario de carrera y personal laboral fijo deberá encontrarse en situación de servicio activo y acreditar doce años de servicios continuados o acumulados, en los términos previstos en el Acuerdo de 18 de enero de 2007, de la Mesa Sectorial de Administración General, sin que sea exigible la acreditación de la formación mínima prevista en el mismo.”

- A efectos presupuestarios, en el año 2017, estos complementos se recogieron en el art. 21.1.d) de la Ley de Presupuestos de la CA como componentes del complemento específico aplicables a los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, que los percibirán “en los términos previstos en la presente ley y en su normativa de desarrollo”.

6.2.4.2. Ámbito sectorial del personal docente no universitario

Según establece el artículo 22 de la LP 2017, la estructura retributiva del personal funcionario docente no universitario es la misma que la que de los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, que se recoge en el artículo 21 de la LP.

En ninguno de los dos artículos citados se desarrollan los conceptos retributivos específicos que perciben los docentes ni se contemplan los conceptos retributivos con que fueron transferidos a la Comunidad Autónoma. Sin embargo, en cada ejercicio las retribuciones del personal docente incluyen, además de las dos pagas extraordinarias de junio y diciembre (40 millones de euros en 2017) como el resto de funcionarios, dos pagas adicionales del complemento específico (21,2 millones de euros en 2017), lo que no se ajusta a lo previsto en el artículo 21.

El desarrollo de los distintos componentes del complemento específico para el personal docente no universitario se ha realizado por Acuerdo del Gobierno de Aragón que no ha sido publicado oficialmente, como exige el art. 38.6 del EBEP.

en el sistema anterior, por lo que no cuenta con cobertura legal suficiente. La necesaria consecuencia es que el acuerdo impugnado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 63 de la Ley 30/1992 del P.A.C. y R.J.A.P. en relación con los preceptos más atrás citados, es disconforme a derecho y que por tanto debe ser declarado anulable”

6.2.4.3. Ámbito sectorial del personal de justicia

Los puestos del personal del ámbito sectorial Administración de Justicia del Departamento de Presidencia y Justicia (puestos de las Oficinas Judiciales), a excepción de los puestos de trabajo de Médicos Forenses y Facultativos del Instituto de Medicina Legal de Aragón, no están ordenados en una relación de puestos de trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 520 y siguientes de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, introducidos por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la citada Ley, en la forma prevista en la disposición transitoria cuarta de esta última en su redacción dada por la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre.

Además de las retribuciones previstas en los artículos 515 y siguientes LOPJ, el personal funcionario de carrera incluido en el ámbito sectorial de la Administración de Justicia de la Administración de la CAA, percibe un complemento autonómico transitorio, que en el ejercicio 2017 ascendió a 6,6 millones de euros. Dicho complemento fue creado por Acuerdo de 10 de junio de 2008 del Gobierno de Aragón (por el que se otorga la aprobación expresa y formal, ratificándolo, al Acuerdo Marco Sectorial Administración-Sindicatos del personal del personal funcionario de la Administración de Justicia de la CAA de 22 de mayo de 2008) para compensar las diferencias salariales existentes entre los funcionarios de Justicia de la CAA transferidos y los grupos asimilables en función de la titulación académica exigida para su acceso en la CAA. Se deberá integrar como parte esencial del componente del complemento específico, cuando se aprueben las relaciones de puestos de trabajo.

El citado acuerdo fue ratificado por el Gobierno de Aragón.⁴⁷ El derecho a la percepción de este complemento en el año 2017 se contempló en el art. 28 de la Ley de Presupuestos de la CAA para 2017, precepto en el que no se establece su cuantía ni las condiciones para su devengo y reconocimiento, que tampoco se regulan en ninguna otra disposición de carácter general.

6.2.4.4. SALUD

Véase informe de fiscalización específico del SALUD.

6.3. ANÁLISIS ESPECÍFICOS

6.3.1. Clases pasivas

El Régimen de Clases Pasivas es un régimen especial de la Seguridad Social regulado en el Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Clases Pasivas del Estado. Tras la aprobación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, los funcionarios de nuevo ingreso no pueden ser dados de alta en este régimen sino en el régimen general de la Seguridad Social.

⁴⁷ Alegación 42. Párrafo modificado en virtud de alegación.

Conforme a lo dispuesto por el art. 25 de la ley 12/1983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico y por el art. 4 del texto refundido de Ley de Clases Pasivas del Estado (aprobado por el Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril) las obligaciones que asume la CA respecto al personal a su servicio incluido en el régimen de clases pasivas se limitan a:

- reconocer los servicios prestados
- retener en la nómina las cuotas de los trabajadores por derechos pasivos e ingresarlas en el Tesoro Público
- acordar la jubilación de los funcionarios
- remitir periódicamente información en materia de gestión de personal acerca de las incidencias relativas a la relación funcional o de servicios que afecten a dichos funcionarios

El sistema de previsión social del personal con destino en la CA de Aragón se regula en la Disposición adicional 4ª del Decreto Legislativo 1/1991, de 19 de febrero de la Diputación General de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Ordenación de la Función Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón.

- Los funcionarios transferidos y los trasladados a la Administración de la CA procedentes de otras Administraciones Públicas, continuarán con el sistema de seguridad social o de previsión que tuvieran originariamente, asumiendo aquella las obligaciones de la Administración del Estado, Corporación Local o Comunidad Autónoma correspondiente en relación con ellos.
- A los funcionarios de nuevo ingreso, tanto durante el período de prácticas como en su condición de funcionarios de carrera de la Administración de la Comunidad Autónoma les será aplicable el Régimen General de la Seguridad Social. También pasarán a este régimen los funcionarios procedentes de otras Administraciones Públicas que se integren en cuerpos o escalas de la CA o que ingresen por superación de las pruebas selectivas en alguno de los Cuerpos de la CA, aunque estuvieran previamente transferidos o incorporados a ésta.

En consecuencia, la Administración de la CA de Aragón no efectúa aportaciones como empleador por todos aquellos funcionarios a su servicio que estén incluidos en el RCP, a diferencia del resto del personal que debe cotizar en el Régimen General de la Seguridad Social (DA 4ª TRLOFPCA).

Las pruebas realizadas por la Cámara de Cuentas de Aragón sobre las nóminas SIRHGA cuantifican en 10.541 el número de funcionarios incluidos en el Régimen de Clases Pasivas del Estado que prestaron servicio en la Administración de la CA de Aragón o en alguno de sus OO.AA. Durante el ejercicio 2017 (40% del total), de los que 8.632 corresponden a cuerpos docentes no universitarios, 1.054 a cuerpos nacionales de justicia y 855 a distintos cuerpos de servicios generales.

Con respecto al personal incluido en el RCP en la CA de Aragón la Cámara de Cuentas realiza las siguientes observaciones:

1. No consta que los distintos acuerdos sobre traspaso de funciones y servicios desde la Administración del Estado a la CA de Aragón hayan tenido en cuenta la valoración de los gastos del régimen especial a cargo del empleador en el coste de los servicios transferidos, especialmente los contemplados en materia de enseñanza no universitaria (Real Decreto 1982/1998, de 18 de septiembre) y funcionamiento de la Administración de Justicia (Real Decreto 1702/2007, de 14 de diciembre).
2. Hasta la fecha este esquema ha beneficiado a la CA de Aragón obteniendo un ahorro significativo en su gasto por cuotas patronales. Así, la Cámara de Cuentas de Aragón estima que si los 10.541 empleados de la Administración de la CA de Aragón pertenecientes a clases pasivas en el ejercicio 2017 hubiesen quedado comprendidos dentro del Régimen General de la Seguridad Social, la CA debería haber afrontado en dicho ejercicio un gasto adicional de, aproximadamente, 88,19 millones de euros en concepto de cuota empresarial por contingencias comunes (23,6% de la base de cotización).

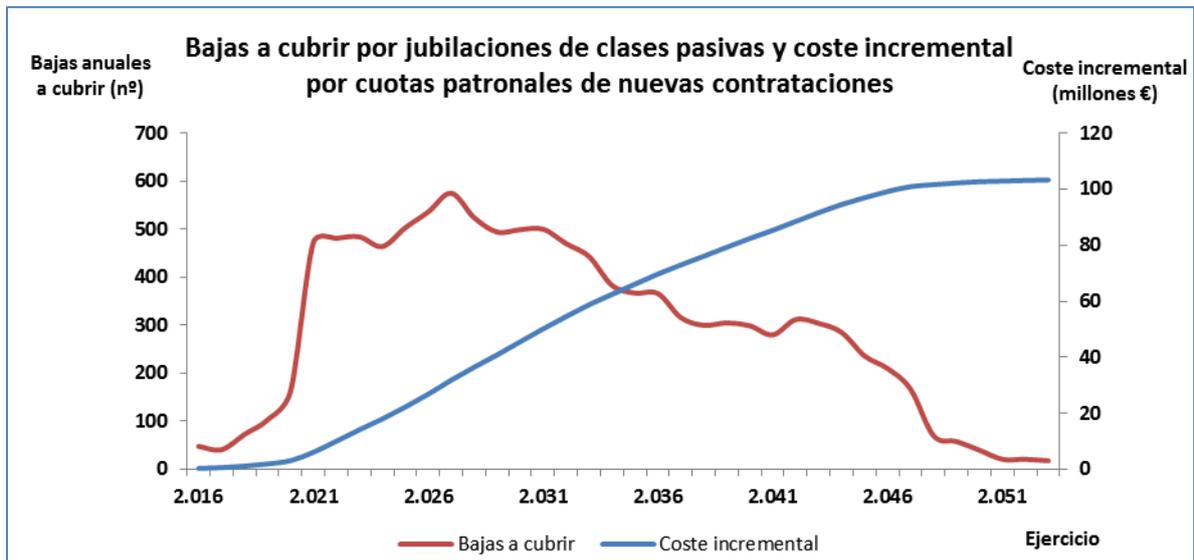
Sin embargo, la progresiva desaparición del RCP plantea un escenario futuro de incremento del gasto por cotizaciones sociales para la CA, en la medida en que se vayan jubilando funcionarios del RCP y sean sustituidos por otros acogidos al Régimen General de la Seguridad Social⁴⁸. La Cámara de Cuentas de Aragón ha estimado un escenario de aumento progresivo del gasto bajo el cumplimiento de determinadas hipótesis, siendo las principales las siguientes:

- jubilación a los 65 años de todos los trabajadores acogidos al RCP
- tasa de reposición del 100% (un trabajador jubilado es sustituido por otro en el ejercicio inmediatamente siguiente al de su jubilación, manteniendo el segundo el mismo porcentaje de ocupación en promedio anual que el primero).
- base de cotización para los funcionarios de nuevo ingreso igual al haber regulador fijado en las respectivas LPGE por grupos de cotización (con previsión de incremento anual del 1,19%, obtenido como variación promedio del periodo 2008-16).

Bajo el cumplimiento de estas premisas se estima un aumento progresivo del gasto a un promedio de 2,72 millones de euros anuales hasta el ejercicio 2053, con especial incidencia en el periodo 2021-33 en el que deberían cubrirse entre 443 y 575 bajas anuales por jubilación, según el año considerado. En el ejercicio 2053 culminaría este proceso de reposición de efectivos derivado de la desaparición definitiva del colectivo de empleados públicos incluidos en el RCP, en el que se habría estabilizado el incremento del gasto por

⁴⁸ La Disposición transitoria 4ª del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, establece que la pervivencia de los derechos pasivos causados y los que en un futuro puedan causar, a los colectivos incluidos a 31 de diciembre de 2010 en el ámbito personal de su cobertura.

cuotas patronales en 103,3 millones de euros anuales (teniendo en cuenta los incrementos estimados de las bases de cotización de un 1,2 % anual).



6.3.2. Complementos a las pensiones

Véase informe de fiscalización específico SALUD.

6.3.3. Complemento específico de formación permanente (sexenios)

Hasta la fecha, la Comunidad Autónoma de Aragón sólo reconoce el componente de formación permanente del complemento específico (sexenio) al personal interino docente no universitario tras mediar sentencia judicial, pese a que existe numerosa jurisprudencia comunitaria (auto de 9 de febrero de 2012 del TJUE, asunto C 556/11) y nacional (sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2012, recurso 5303/2011) que considera que el distinto trato que se da a los funcionarios de carrera frente a los interinos en este aspecto no se sustenta en causas objetivas (dado que el único requisito exigido es la permanencia en la Administración durante periodos de seis años y la acreditación de, al menos, cien horas de formación en dicho plazo). En los mismos términos se ha pronunciado el Justicia de Aragón (véase queja DI-1682/2015-4, de 12 de julio de 2016), entendiendo que tal forma de actuación incumple la Directiva 1999/70/CE, vulnerando los derechos de los trabajadores interinos.

La misma apreciación podría realizarse para el personal interino de servicios generales, donde ni siquiera se exige un mínimo de horas de formación para generar el derecho a la percepción de este complemento.

En la muestra de 100 nóminas analizada en el epígrafe 6.4.2 se constató que sólo dos de los diez interinos docentes con dos o más trienios reconocidos percibían este complemento, y ninguno de los ocho trabajadores interinos en idéntica situación en las distintas nóminas del personal de servicios generales.

A raíz de estas constataciones, la Cámara de Cuentas ha verificado que en la nómina de Educación de personal docente no universitario del ejercicio 2017 sólo están percibiendo este complemento un total de 887 de los 2.481 trabajadores interinos que, en principio, tendrían derecho a percibirlo. En las distintas nóminas de servicios generales (Administración de la CA y sus organismos autónomos, excepto el SALUD) sólo lo cobraron 3 empleados de los 1.813 interinos existentes.

Nóminas	Interinos con 2 o + trienios que cobran complemento de formación permanente (sexenios)	Interinos con 2 o + trienios que NO cobran complemento de formación permanente (sexenios)	Total
Nómina de Educación	887	1.594	2.481
Nómina de SS.GG. (Admón CA, IASS, INAEM, IAJU e IAMU)	3	1.810	1.813
Total trabajadores interinos con 2 o + trienios	890	3.404	4.294



Nómina de Educación	3,62 millones de euros
Nómina de SS.GG. (Admón CA, IASS, INAEM, IAJU e IAMU)	7,56 millones de euros
Total (provisión estimada CCA)	11,18 millones de euros

De conformidad con los valores recogidos en las tablas salariales aplicables en 2017, y teniendo en cuenta que el reconocimiento de estos derechos podría extenderse a los 3 ejercicios anteriores, la Cámara de Cuentas considera que debería dotarse una provisión para afrontar estas contingencias por valor de 11,18 millones de euros, de los que 3,62 corresponderían a la nómina de Educación y 7,56 a las distintas nóminas de servicios generales.

6.3.4. Corte de operaciones

No se está cumpliendo el principio del devengo en el registro de las nóminas, ya que existen gastos devengados en un ejercicio que se contabilizan en el siguiente. Los trabajos de fiscalización han puesto de manifiesto los siguientes desplazamientos de gasto:

Ente	Gasto de 2016 registrado en 2017	Gasto de 2017 registrado en 2018
Administración de la CA	3	4
SALUD	17	20
IASS	1	1
Total	21	25

Si bien el efecto de este desplazamiento de parte del gasto de personal es casi neutro en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el resultado presupuestario, no ocurre lo mismo en otros estados financieros.:

- En la Administración de la CA, los acreedores están infravalorados en 4 millones de euros, el resultado económico patrimonial y el resultado presupuestarios sobrevalorados en un millón de euros y el remanente de tesorería sobrevalorado en 4 millones de euros.
- En el SALUD, los acreedores están infravalorados en 20 millones de euros, el resultado económico patrimonial y el resultado presupuestarios sobrevalorados en 3 millones de euros y el remanente de tesorería sobrevalorado en 20 millones de euros.
- En el IASS, los acreedores están infravalorados en un millón de euros y el remanente de tesorería sobrevalorado en esa misma cuantía.

Resultado de todo lo anterior en el ente consolidado los acreedores están infravalorados en 25 millones de euros, el resultado económico patrimonial y el resultado presupuestario sobrevalorados en 4 millones de euros y el remanente de tesorería sobrevalorado en 25 millones de euros.

6.4. FISCALIZACIÓN DE LA LEGALIDAD DEL GASTO DE PERSONAL

6.4.1. Prueba global de recálculo

La Cámara de Cuentas ha efectuado una prueba de recálculo global de los principales conceptos retributivos satisfechos al conjunto de empleados públicos. Para ello, se ha partido de la información de cada empleado que se recoge en las propias nóminas y se ha recalculado el importe que procedería pagar conforme a las tablas salariales aprobadas por el Gobierno de Aragón; este dato se ha confrontado con el valor real recogido en la propia nómina, obteniendo, en su caso, la correspondiente desviación en valor absoluto. Finalmente, dicha prueba se ha complementado con la descrita en el apartado 6.4.2, en el que se analiza la coherencia de la información recogida de cada empleado para una muestra de 100 nóminas.

Excluyendo al SALUD (véase informe de fiscalización específico), el recálculo se ha efectuado sobre más de un millón de registros distribuidos en doce conceptos retributivos (638,92 millones de euros), que representan el 72% de las retribuciones brutas totales incluidas en las nóminas de la Administración de la CA (servicios generales, educación y Cuerpos Nacionales de Justicia) y de los organismos autónomos IASS, INAEM, IAJU e IAMU. Los niveles de error obtenidos se consideran aceptables, tanto de forma individual (inferiores al 0,5%) como conjunta (0,22% en promedio).

Concepto de nómina	Grupo de personal	Nº registros recalculados	Importe nómina (mill. €)	Recálculo s/CCA (mill. €)	Diferencia de recálculo en valor absoluto (mill. €)	% error en recálculo
1000 Sueldo base	Func. SS. GG.	90.333	71,48	71,46	0,03	0,05%
1302 Compl específico A	Func. SS. GG.	28.961	10,87	10,88	0,05	0,43%
1303 Compl específico B	Func. SS. GG.	54.485	45,95	45,96	0,22	0,48%
1201 Compl. de destino	Func. SS. GG.	90.206	39,27	39,34	0,10	0,25%
1001 Sueldo base	Laborales	46.670	50,20	50,19	0,02	0,04%
2000 Sueldo	Docentes	188.345	181,88	182,20	0,35	0,20%
2200 Compl. de destino	Docentes	186.601	93,16	93,42	0,27	0,29%
2310 Compl. específico gral.	Docentes	186.562	97,29	97,54	0,32	0,33%
21A1 Trienios A1	Docentes	45.397	12,73	12,74	0,02	0,14%
21A2 Trienios A2	Docentes	67.417	15,01	15,02	0,02	0,13%
7000 Sueldo base	Func. Justicia	15.161	14,57	14,58	0,01	0,05%
7501 Compl. aut. transitorio	Func. Justicia	14.738	6,53	6,53	0,00	0,05%
SUBTOTAL 12 CONCEPTOS RECALCULADOS		1.014.876	638,92	639,86	1,42	0,22%
TOTAL NÓMINAS DGA + OO.AA. (excepto SALUD)			887,64			
% RECÁLCULADO SOBRE IMPORTE TOTAL			72,0%			

6.4.2. Selección de la muestra. Muestro estadístico por Unidad Monetaria (MUM)

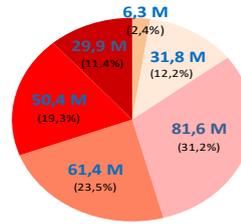
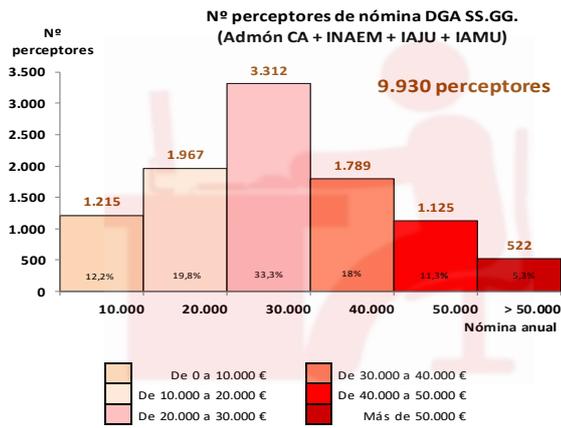
Como se ha señalado en el apartado 5, en las directrices técnicas para la fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2017 se decidió adoptar un enfoque estadístico para la revisión de la ejecución presupuestaria de gastos de capítulo 1 (Gasto de personal), tanto para revisar los aspectos de la fiscalización financiera como de legalidad.

Para un adecuado análisis de los datos de la ejecución presupuestaria se ha decidido trabajar exclusivamente con nóminas del personal de la Administración de la CA y de sus cinco organismos autónomos, que se gestionan a través del Sistema Integrado de Recursos Humanos del Gobierno de Aragón (SIRHGA), representando el 98,2% del total del gasto de personal consolidado.

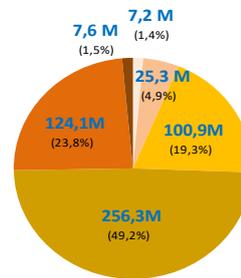
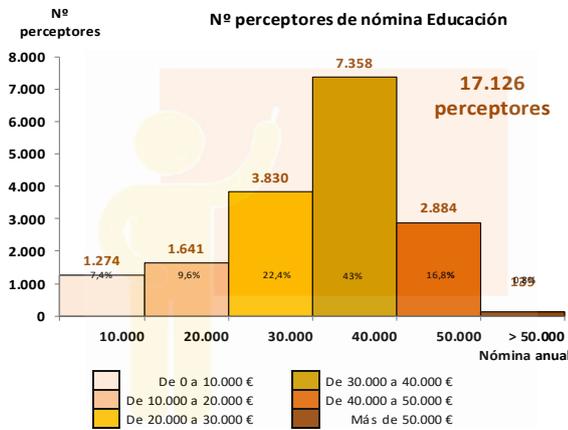
Por su especificidad, se ha optado por separar los datos en dos poblaciones: por un lado el gasto de personal del SALUD y por otro el del resto de entidades SIRHGA.

ELP GASTOS CAPÍTULO 1	Población 1 SALUD			Población 2 RESTO ENTES SERPA		
	Nº de operaciones (nóminas mensuales)	Importe (miles €)	Media ORN (miles €)	Nº de operaciones (nóminas mensuales)	Importe (miles €)	Media ORN (miles €)
Total ORN 2017 Capítulo 1	306.330	830.077	2,71	357.820	887.638	2,48

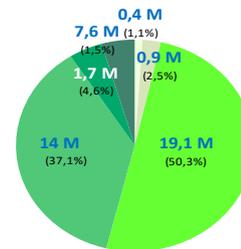
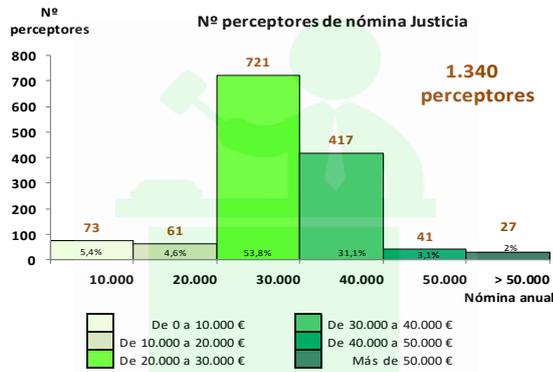
En conjunto, las siete nóminas incluidas en la población 2 engloban un total de 357.820 nóminas mensuales y un gasto de 887,64 millones de euros (31.994 perceptores) con la siguiente distribución y concentración por intervalos de nómina anual.



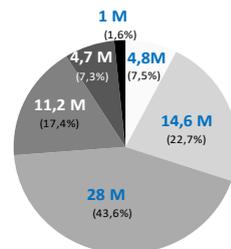
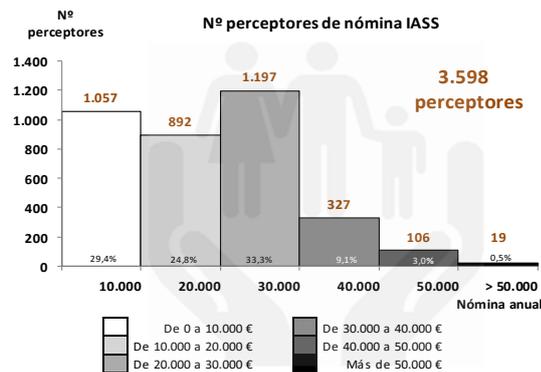
Total nómina DGA SS.GG. (Admón CA + INAEM + IAJU + IAMU)
261 millones



Total nómina Educación
521 millones



Total nómina Justicia
38 millones



Total nómina IASS
64 millones

Como se explica en el apartado 5, el tamaño muestral se ha determinado en función de los parámetros definidos por un equipo de estadísticos de la Universidad de Zaragoza contratado al efecto, que ha utilizado el sistema de Muestreo por Unidad Monetaria ⁴⁹ (MUM o MUS, según sus siglas en inglés):

- Materialidad: 2%
- Coeficiente de confianza: 85%
- Error esperado: 0,06%
- Nº de elementos de la muestra: 100

Las nóminas de Educación y de servicios generales de la Administración de la CA concentran la mayor parte de los elementos seleccionados por muestreo (59 y 28 nóminas), dada su importancia relativa sobre el total.

NÓMINAS	POBLACIÓN 2 RESTO ENTIDADES SERPA			
	UNIVERSO		MUESTRA ANALIZADA	
	Importe (miles €)	Nº de nóminas	Importe (miles €)	Nº de nóminas
Servicios generales de la Administración de la CA	244.367	105.658	78,79	28
Educación	522.712	192.182	174,69	59
Cuerpos Nacionales de Justicia	38.344	17.500	9,60	4
Instituto Aragonés de Servicios Sociales (IASS)	64.541	35.058	16,57	7
Instituto Aragonés de Empleo (INAEM)	14.535	5.945	5,07	2
Instituto Aragonés de la Juventud (IAJU)	2.380	1.210	-	-
Instituto Aragonés de la Mujer (IAMU)	759	267	-	-
Totales	887.638	357.820	284,72	100

El detalle completo de la muestra analizada se recoge en el anexo 9, indicando los errores detectados en cada uno de los atributos revisados para cada elemento de la muestra analizada. Respecto del SALUD, el detalle de la muestra analizada y los resultados de la revisión efectuada sobre la muestra se recoge en el informe de fiscalización específico que se ha realizado sobre las Cuentas Anuales del ejercicio 2017 de este organismo autónomo.

Los equipos de auditoría de la Cuenta General 2017 y del SALUD han utilizado las mismas fichas de revisión de los atributos de legalidad de las nóminas. Estas fichas se han diseñado para efectuar un tratamiento homogéneo de los datos de las muestras de ambos equipos, de cara a la extrapolación del cálculo del error por el equipo de estadísticos. Contablemente, todos los gastos se encuentran debidamente reconocidos en cuentas de gastos de personal.

La muestra analizada incluye una heterogeneidad de regímenes retributivos (personal funcionario de servicios generales, de educación, de justicia, personal laboral, etc.). Además

⁴⁹ Muestreo estadístico recomendado por la AICPA (American Institution of Certified Public Accountants) y por el Tribunal de Cuentas Europeo y la Comisión Europea.

de verificar que los conceptos retributivos satisfechos al personal se encuentran debidamente soportados por la normativa que proceda, dentro de la fiscalización de legalidad se han analizado los siguientes atributos cualitativos:

- 1- Información de nómina conforme con datos de toma de posesión (grupo de adscripción, nivel, puesto de trabajo, complemento específico, etc.)
- 2- Titulación acorde con grupo de adscripción
- 3- Porcentaje de ocupación soportado
- 4- Antigüedad soportada (trienios y carrera profesional)
- 5- Porcentaje de retención seguridad social (cuota obrera), clases pasivas y/o MUFACE razonables
- 6- Porcentaje de retención por IRPF razonable

Estos seis atributos sintetizan la revisión de la legalidad del área de personal.

En el caso de que el error extrapolado supere la materialidad del 2%, existe evidencia suficiente para concluir que la población presenta errores materiales en ese atributo concreto. En ese caso, la Cámara de Cuentas ha realizado pruebas alternativas de auditoría para cuantificar de forma más precisa el impacto del error en la población.

6.4.3. Extrapolación de los errores detectados en la muestra MUM

Los trabajos efectuados por el equipo de estadísticos incluyen el cálculo del error total estimado a partir de la evaluación del importe monetario de los errores **cuantitativos** individuales y de los incumplimientos de atributos **cualitativos**.

A) Resultados de la extrapolación de los errores cuantitativos:

ESTIMACIÓN DEL PORCENTAJE DE ERROR TOTAL					
ENTIDADES SIRHGA POBLACIÓN 2					
Valor total del gasto (miles €)	887.638	Tamaño muestral	100	Intervalo de muestreo (miles €)	8.876,38
Número de sobrevaloraciones	20	Número de infravaloraciones	15	Número total de errores	35
Errores totales positivos en la muestra (€)	379	Errores totales negativos en la muestra (€)	(72)	Error total neto en la muestra (€)	306
Porcentaje de error más probable en sobrevaloraciones	0,15%	Porcentaje de error más probable en infravaloraciones	0,05%	Porcentaje de error total más probable	0,20%
Error total más probable en sobrevaloraciones (miles €)	1.331,46	Precisión total sobrevaloraciones (miles €)	16.742,93	Límite superior del error total sobrevaloraciones (miles €)	18.074,38
Error total más probable en infravaloraciones (miles €)	465,56	Precisión total infravaloraciones (miles €)	16.717,23	Límite superior del error total infravaloraciones (miles €)	17.182,79

Error total neto más probable en sobrevaloraciones (miles €)	865,90	Error total neto más probable en infravaloraciones (miles €)	(865,90)		
Límite superior del error total neto de sobrevaloraciones (miles €)	17.608,83	Límite superior del error total neto de infravaloraciones (miles €)	15.082,73		
Límite superior de error total de sobrevaloraciones (%)	1,98%	Límite superior de error total de infravaloraciones (%)	1,79%	Límite superior de error total (%)	1,98%

La Cámara de Cuentas concluye que los niveles de error son aceptables y que la valoración de la auditoría es positiva; en concreto, el porcentaje de error total en la población estimado fue de un 0,20% (con un impacto monetario neto sobre el gasto total estimado de 865.902 euros), muy por debajo del nivel de materialidad (2%).

B) Resultados de la extrapolación de los errores cualitativos:

De los seis atributos de legalidad analizados, sólo se detectó error en uno de ellos. Así, la extrapolación de los errores cualitativos arroja los siguientes resultados:

- Para los atributos nº 1, 3, 4, 5 y 6 el error es del 0%.
- Para el atributo nº 2, inicialmente se estimó un error del 2,82% como consecuencia de la ausencia de copia de la titulación requerida en el expediente de personal en tres nóminas de las 100 revisadas. En fase de alegaciones, se ha aportado copia del título universitario.⁵⁰

Por lo tanto, de acuerdo con el procedimiento estadístico puede concluirse favorablemente respecto de la revisión de los atributos de legalidad.

Además de lo anterior, del análisis de los conceptos retributivos de la muestra de nóminas se extraen las siguientes conclusiones:

- Existe una marcada dualidad en el reconocimiento del complemento por formación permanente (sexenios) a funcionarios de carrera e interinos, que ha sido objeto de análisis específico en el punto 6.3.3. del informe.
- Los valores unitarios de determinadas retribuciones variables que afectan a colectivos específicos, como por ejemplo al personal laboral de la Dirección General de Carreteras (doble función, complemento de conservación de carreteras, etc.) o a los Agentes de Protección de la Naturaleza (guardias presenciales y localizadas) no se incluyen en las tablas retributivas actualizadas que, anualmente, aprueba el Gobierno de Aragón.

⁵⁰ Alegación 62. Párrafo modificado en virtud de alegación.

- Cómo se ha constatado en informes anteriores, la ordenación de los puestos de trabajo del personal incluido en la nómina de Educación no se realiza mediante relaciones de puestos de trabajo, sino a través de plantillas orgánicas por centros y cupos sin que exista regulación de estos instrumentos especiales de ordenación del personal docente en norma legal o reglamentaria. Esta misma incidencia se repite para el personal de Cuerpos Nacionales de Justicia, que incumple una exigencia expresa recogida en los artículos 520 y siguientes de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

7. CONTRATACIÓN PÚBLICA

7.1. INFORMACIÓN CONTRACTUAL

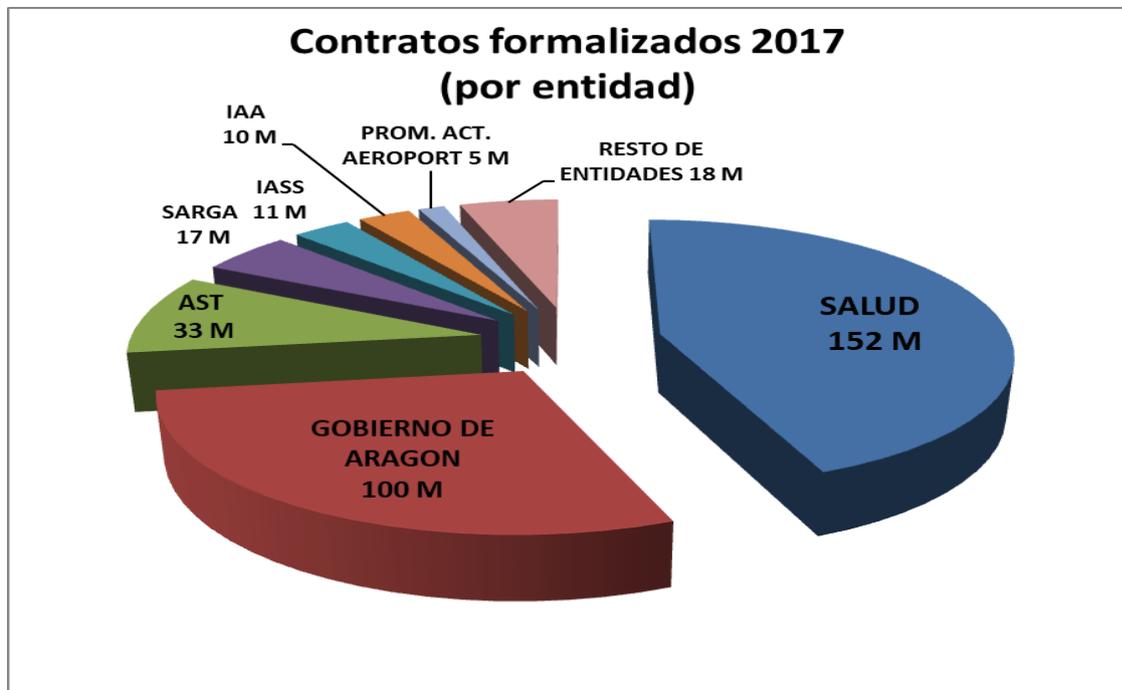
Plataforma de contratación del Sector Público

La CA de Aragón no publica las licitaciones de sus contratos y los resultados de su adjudicación en la Plataforma de Contratación del Sector Público regulada en el artículo 334 TRLCSP, incumpliendo la obligación de publicidad establecida en la disposición adicional tercera de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado, que afecta a todas las entidades del sector público estatal, autonómico y local. En 2018 se ha corregido este incumplimiento.⁵¹

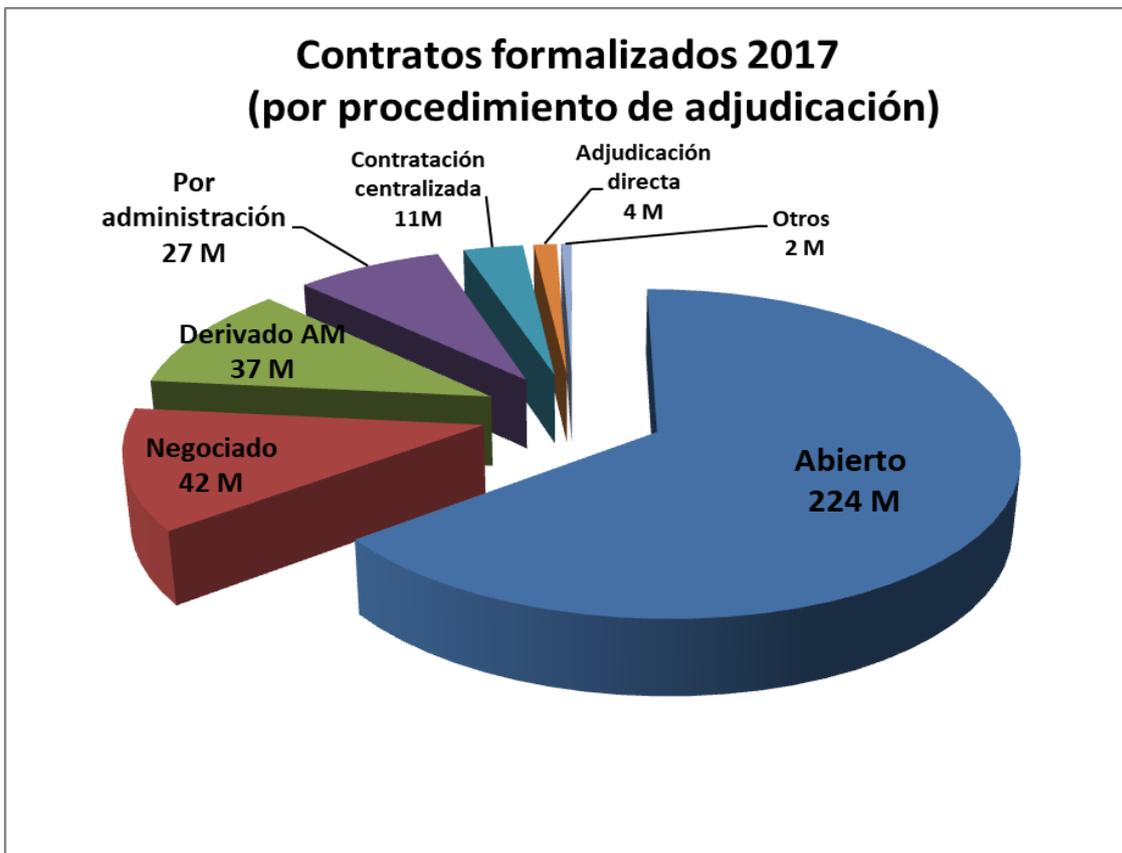
Revisión de la información del Registro Público de Contratos de Aragón

En el ejercicio 2017 se formalizaron 2.417 contratos por un importe de adjudicación agregado de 346 millones de euros. A partir de las fechas de formalización y terminación de los contratos que constan en el registro, la Cámara de Cuentas estima una ejecución de 135 millones de euros en 2017 y el resto se imputará a ejercicios posteriores (de 2017 a 2025).

A continuación se presenta gráficamente la información clasificada por poder adjudicador, por tipo de contrato y por procedimiento de contratación:



⁵¹ Alegación 36. Párrafo modificado en virtud de alegación.



Análisis de las bajas de los contratos formalizados en 2017

En general, los procedimientos con publicidad promueven la concurrencia y la competencia, lo que permite obtener mejores bajas.

Del análisis del registro de contratos se obtienen los siguientes resultados respecto a la influencia de la publicidad en las bajas obtenidas:

Procedimiento de adjudicación	Nº de contratos	Importe adjudicación (miles €)	% de baja sobre importe de licitación
Abierto	1.153	224	18%
Contratación centralizada/AM	760	48	8%
Negociado	298	42	3%
Por administración	122	26	0%
Resto	84	6	4%
Total general	2.417	346	14%

Del cuadro anterior se extraen las siguientes conclusiones:

- En los procedimientos abiertos se alcanza una baja media del 18 %, frente a los procedimientos negociados en los que la baja media se sitúa en el 3 %.
- En los procedimientos centralizados y derivados de acuerdo marco la baja media la baja media asciende al 8 %.
- La baja es del 0 % en los supuestos de contratos “por administración” debido a la ausencia de concurrencia al contratarse con un medio propio de acuerdo con sus tarifas aprobadas.
- En el resto de procedimientos de contratación se obtiene una baja media del 4 %.

Revisión de la información sobre contratos del Portal de transparencia

Información sobre contratos mayores

La Cámara de Cuentas ha realizado el cruce de la información del Portal de transparencia del Gobierno de Aragón con la del Registro Público de contratos y con los extractos de contratos remitidos a la Cámara de Cuentas:

PODER ADJUDICADOR	NO CONSTAN EN PORTAL DE TRANSPARENCIA		NO CONSTAN EN REGISTRO DE CONTRATOS		NO SE HA REMITIDO EXTRACTO	
	Nº CONTRATOS	IMPORTE (miles €)	Nº CONTRATOS	IMPORTE (miles €)	Nº CONTRATOS	IMPORTE (miles €)
DGA	206	13.457	14	905	45	28.124
SALUD	22	17.163	25	451	192	64.292
IASS	12	591	5	39	9	4.878
INAEM	14	436	1	210		
IAJ	1	20				
IAM	1	74				
IAA					2	932
AST	2	676			1	30.709
CITA						
IACS						
INAGA	6	525			3	558
BSTA						
Total	264	32.942	45	1.605	252	129.493

Nota: esta revisión sólo se ha realizado para las entidades SERPA (ámbito subjetivo de fiscalización).

De la revisión efectuada se desprenden las siguientes incidencias:

- La información del portal de transparencia sobre contratación no es fiable y además es variable a lo largo del tiempo. Durante el periodo de trabajo de campo se han producido modificaciones significativas en los datos del portal debido a que la información estaba duplicada en muchos casos, como se refleja en el cuadro siguiente.

Fecha de extracción de datos del Portal de Transparencia	Nº contratos	Importe Licitación (miles€)	Importe adjudicación (miles €)
Junio 2018	4.337	767.484	655.512
Octubre 2018	1.817	331.440	280.378

- De las 25 entidades NO SERPA que remitieron contratos al Registro de contratos, sólo 8 no disponen de un portal de transparencia en su página web. De las 17 entidades restantes con portal de transparencia, sólo cuatro de ellas la información del registro y del portal es coincidente.

Contratos adjudicados sin seguir el procedimiento establecido (adjudicación directa)

No consta ninguna información en el portal de transparencia ni en el Registro Público de contratos sobre el gasto realizado sin cobertura contractual, a excepción de los contratos

menores. La Cámara de Cuentas ha estimado que en 2017 existe aproximadamente un volumen de contratación directa de 283 millones de euros⁵². Además:

- El organismo autónomo SALUD no rinde ninguna información sobre las adjudicaciones que realiza sin contrato. Pero además, de los 224 millones de euros gastados en prestaciones adjudicadas con el correspondiente contrato, el organismo solamente comunicó al Registro de contratos el 47 % de los mismos.

El mayor incumplimiento se localiza en la contratación de los suministros de farmacia hospitalaria. De los 209 millones de euros de gasto en 2017 sólo 11 millones de euros figuran asociados a un contrato (casi el 100 % del Sector III).

Del resto de gasto sin contrato (123 millones de euros), la Cámara de Cuentas no puede asegurar que no se haya tramitado el correspondiente expediente de contratación, ya que muchos de los sectores sanitarios no codifican adecuadamente cada gasto con su correspondiente número de expediente de contrato.

Gasto devengado 2017 (cap. 2 + 6)	CON contrato	SIN codificación de contrato	TOTAL 2017 (mill. €)	NO COMUNICADO (portal + registro)
Farmacia hospitalaria	11	198	209	198
Resto cap. 2 + 6	213	123	336	239
TOTAL	(*) 224	321	545	437

Fuente: Listado de gastos devengados en 2017 con expediente de contrato asociado.

(*) 5 millones de euros codificados como "contratos menores"

- Además, la Cámara de Cuentas ha identificado un volumen de gasto de 11 millones de euros en el resto de entidades fiscalizadas que no consta en el registro de contratos, ni en la información sobre contratos menores del portal de transparencia.

ENTIDAD	NO COMUNICADO (portal + registro)
IASS	5
AST ⁵³	-
CITA ⁵⁴	4
IACS	2
TOTAL	11

⁵² Dato estimado a partir del muestreo estadístico MUM: 257 millones de euros en el SALUD y 26 millones de euros en el resto de entidades fiscalizadas (ver apartado 7.2.2 B).

⁵³ Alegación 66. Cifra suprimida en virtud de alegación.

⁵⁴ Principalmente gasto destinado al desarrollo de proyectos de investigación financiado con subvenciones obtenidas mediante un procedimiento de concurrencia competitiva (art. 4.1.q TRLCSP).

Información sobre contratos menores

Según dispone el art. 138.3 del TRLCSP, son contratos menores los de importe inferior, IVA excluido, a 50.000 euros, en el caso de contratos de obras, o a 18.000 euros, cuando se trate de contratos de suministros y servicios. Estos contratos podrán adjudicarse directamente a cualquier empresario con capacidad de obrar y que cuente con la habilitación profesional necesaria para realizar la prestación.

Una de las principales novedades del Portal de transparencia ha sido la publicación de la información sobre los contratos menores. Esta publicación es obligatoria según lo previsto en el art. 8 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

De acuerdo con los datos del Portal, en el ejercicio 2017 se adjudicaron 6.288 contratos menores por un importe agregado de 45,53 millones de euros. En 2017 solo presentan información sobre contratos menores, la Administración de la CA, los organismos autónomos y el CITA e INAGA. El resto de entidades públicas de la CA no publicaron, ni lo hacen a día de hoy, esta información en el Portal de transparencia, aunque algunas empresas públicas informan sobre contratación menor en su página web.

Del análisis efectuado se han detectado las siguientes incidencias:

- La información del Portal de Transparencia sobre contratos menores no es correcta. Del análisis efectuado sobre los 460 proveedores que superaban los umbrales del contrato menor (3.158 contratos por importe de 30,78 millones de euros), se han detectado contratos duplicados y contratos mayores que no deberían constar en dicha relación. La Cámara de Cuentas estima que al menos 1.453 contratos por importe de 9,55 millones de euros no deberían estar en el Portal de transparencia. Los resultados de las comprobaciones se muestran en el cuadro siguiente.

Sobre los 460 proveedores citados se ha analizado el riesgo de posibles fraccionamientos del objeto de los contratos, prohibido por el artículo 86.2 TRLCSP cuando se realice para eludir los requisitos de publicidad y los relativos al procedimiento de adjudicación correspondiente. En concreto, se ha analizado si un mismo empresario ha sido adjudicatario de 2 o más contratos menores con similar objeto y/o la misma identidad funcional, de forma que conjuntamente se superen los umbrales establecidos para el contrato menor.

En estas circunstancias se encuentran los contratos de 198 proveedores contratados por los siguientes órganos de contratación de la CA, que suponen un gasto menor irregular conjunto de 12,78 millones de euros.

CONTRATOS MENORES SEGÚN PORTAL TRANSPARENCIA			DATOS SEGÚN CÁMARA DE CUENTAS			
ÓRGANO CONTRATANTE	Nº Contratos	Importe (miles €)	Información sobre contratos menores estimada por Cámara de Cuentas		Proveedores que superan umbral del art. 138.3 TRLCSP	
			Nº Contratos	Importe estimado (miles€)	Nº proveedores	Importe estimado (miles€)
Desarrollo Rural y Sostenibilidad	658	5.017	505	4.257	28	1.500
Educación, Cultura y Deporte	1.603	7.646	1.039	5.988	56	1.439
Presidencia ⁵⁵	784	5.079	212	2.475	(**)	(**) 1.421
Vertebración Territorio, Movilidad y Vvda	504	7.940	382	5.185	10	1.627
Hacienda y Administración Pública	430	1.155	105	692	4	118
Sanidad	174	705	108	504	5	105
Innovación, Investigación y Universidad	45	149	(*) 45	149	-	-
Ciudadanía y Derechos Sociales	13	92	(*) 13	92	-	-
Economía, Industria y Empleo ⁵⁶	42	103	(*) 17	131	-	-
Presidencia del gobierno de Aragón	24	168	22	155	-	-
Consejo Económico y Social	4	20	(*) 4	20	-	-
SALUD	1.018	14.081	1.698	13.625	66	6.166
IASS	449	1.574	366	1.349	9	317
INAEM ⁵⁷	155	706	98	632	-	-
IAM	175	468	38	251	2	64
IAJ	203	583	175	431	1	27
CITA	2	23	(*) 2	23	-	-
INAGA	5	23	(*) 5	23	-	-
TOTAL CONTRATACIÓN MENOR 2017	6.288	45.533	4.834	35.982	198	12.784

(*) No analizado por la Cámara de Cuentas. No hay contratos menores que superen los umbrales del art. 138.3.

(**) De este importe, 1.000 miles de euros (8 proveedores) corresponde a contratos de difusión publicitaria adjudicados de acuerdo con el Plan de Medios aprobado en cada campaña.

Conclusión sobre información pública de contratos:

La información sobre contratación que consta en el Portal de transparencia es deficiente o incompleta, por los siguientes motivos:

- Las herramientas informáticas de gestión de contratos de las que extrae la información el Portal de transparencia no contiene una información completa y fiable sobre los contratos menores. La mayoría de los órganos de contratación no identifican los contratos menores que formalizan.
- No todas las facturas asociadas a un contrato están perfectamente identificadas en la aplicación de gestión de contratos, lo que impide controlar adecuadamente la ejecución de cada contrato a través de esta aplicación.
- Existen numerosos errores de codificación de contratos especialmente en el SALUD (ver informe específico de fiscalización del ejercicio 2017 de este organismo autónomo).

⁵⁵ Alegación 41. Matización incorporada en virtud de alegación.

⁵⁶ Alegación 53. Datos modificados en virtud de alegación.

⁵⁷ Alegación 49. Datos modificados en virtud de alegación.

7.2. FISCALIZACIÓN DE LA LEGALIDAD DEL GASTO DE CAPÍTULOS 2 Y 6

7.2.1. Selección de la muestra. Muestro estadístico por Unidad Monetaria (MUM)

Como se ha señalado en el apartado 5, en las directrices técnicas para la fiscalización de la Cuenta General del ejercicio 2017 se decidió adoptar un enfoque estadístico para la revisión de la ejecución presupuestaria de gastos de los capítulos 2 (Gastos en bienes corrientes y servicios) y capítulo 6 (Inversiones reales), tanto para revisar los aspectos de la fiscalización financiera como de legalidad.

Para un adecuado análisis de los datos de la ejecución presupuestaria, se ha decidido separar en dos poblaciones el gasto del SALUD del resto de entidades SERPA. El enfoque estadístico se ha adoptado para incorporar en los trabajos de fiscalización las operaciones de pequeño importe (menores de 100.000€) que representan un porcentaje muy significativo del volumen total de operaciones, como se aprecia en el cuadro siguiente:

ELP GASTOS CONSOLIDADO CAPÍTULOS 2 Y 6	Población 1 SALUD			Población 2 RESTO ENTES SERPA		
	Nº de operaciones	Importe (miles €)	Media ORN (miles €)	Nº de operaciones	Importe (miles €)	Media ORN (miles €)
Nº de ORN > 100.000€	364	96.560	265	908	209.750	231
Nº de ORN < 100.000€	273.510	438.690	1,60	134.610	281.630	2,09
Total ORN 2017 Cap. 2 y 6	273.874	535.250	1,95	135.518	491.380	3,62

Como se explica en el apartado 5, el tamaño muestral se ha determinado en función de los parámetros definidos por un equipo de estadísticos de la Universidad de Zaragoza contratado al efecto, que ha utilizado el sistema de Muestreo por Unidad Monetaria ⁵⁸ (MUM o MUS, según sus siglas en inglés):

- Materialidad: 2%.
- Coeficiente de confianza: 85%.
- Error esperado: 0,5%
- Nº de elementos de la muestra: 150

En la tabla siguiente se presenta un resumen de las dos muestras estadísticas comparativamente con la población de cada una y con los datos del Estado de Liquidación Presupuestaria consolidada en estos capítulos.

El detalle completo de la muestra analizada se recoge en el anexo 8. Respecto del SALUD, el detalle de la muestra analizada y los resultados de la revisión efectuada sobre la muestra se recoge en el informe de fiscalización específico que se ha realizado sobre las Cuentas Anuales del ejercicio 2017 de este organismo autónomo.

⁵⁸ Muestreo estadístico recomendado por la AICPA (American Institution of Certified Public Accountants) y por el Tribunal de Cuentas Europeo y la Comisión Europea.

TOTAL ORN ELP CONSOLIDADO		POBLACIÓN 1 SALUD			POBLACIÓN 2 RESTO ENTIDADES SERPA		
CAPÍTULOS	IMPORTE (miles €)	UNIVERSO (Total ORN) Miles €	Muestra analizada		UNIVERSO (Total ORN) Miles €	Muestra analizada	
			Nº de operaciones	Importe (miles €)		Nº de operaciones	Importe (miles €)
Cap. 2	892.635	514.105	143	16.017	378.530	116	9.774
Cap. 6	133.995	21.145	8	676	112.850	34	3.910
Totales	1.026.630	535.252	151	16.693	491.380	150	13.684

Los equipos de auditoría de la Cuenta General 2017 y del SALUD han utilizado las mismas fichas de revisión de los atributos de contabilidad y de legalidad de los contratos. Estas fichas se han diseñado para efectuar un tratamiento homogéneo de los datos de las muestras de ambos equipos, de cara a la extrapolación del cálculo del error por el equipo de estadísticos.

Conviene aclarar que la muestra analizada incluye una heterogeneidad de conceptos de gastos (fundamentalmente en el capítulo 2) y no todos ellos se refieren a contratos públicos. Por lo tanto, la fiscalización de los atributos específicos de legalidad de la contratación se circunscriben a la muestra de partidas de gasto de los capítulos 2 y 6 incluidos en el ámbito de aplicación del TRLCSP (sombreados en el cuadro siguiente). En el cuadro siguiente se resume la tipología de gasto de la muestra:

Concepto de gasto	Capítulo	Nº operaciones	Importe muestra (€)
IBI, recibo agua Ayuntamiento	2	2	76.653
Arrendamiento inmuebles (Ciudad Justicia - Expo)	2	2	1.256.480
Libramiento gastos funcionamiento colegios públicos	2	8	258.378
Dietas, indemnizaciones y otras remuneraciones	2	5	13.802
Convenios de colaboración Aytos.	2	2	116.153
Anticipos caja fija y otros	2	2	680
Encargos de ejecución	2 y 6	5	56.430
Gastos sujetos TRLCSP	2 y 6	124	11.905.607
Totales Muestra		150	13.684.183

Los atributos revisados para la fiscalización financiera y de legalidad han sido los siguientes:

A) Atributos de legalidad:

- 1- Órgano competente
- 2- Procedimiento correcto
- 3- Tipo contrato correcto
- 4- Tramitación correcta del expediente de contratación
- 5- Adecuada Publicidad
- 6- Crédito adecuado y suficiente
- 7- Adecuada descripción del objeto
- 8- Expediente adecuado
- 9- Formalización correcta

- 10- Plazo de ejecución correcto
- 11- Control de la ejecución del gasto
- 12- No existe fraccionamiento objeto contrato

Estos doce atributos sintetizan la revisión de la legalidad de la contratación pública. Se advierte que los atributos específicos de contratación pública (señalados con los números 2, 3, 4, 5, 8, 9, y 12) se han revisado exclusivamente para los gastos incluidos en el ámbito de aplicación del TRLCSP (sombreados en el cuadro anterior). El resto de atributos de legalidad (nº 1, 6, 7, 10 y 11) y los atributos de contabilidad se han revisado para todos los elementos de la muestra.

B) Atributos contables

- 13- Adecuada segregación de funciones
- 14- Partida presupuestaria correcta
- 15- Cuenta contable asociada correcta
- 16- Factura correcta (art. 6 RD 1619/2012)

Cada “atributo” se ha tratado individualmente para dar una opinión separada para cada aspecto de legalidad. Cuando el error total extrapolado para cada atributo se ha situado por debajo de la materialidad fijada del 2%, se ha considerado aceptable y la opinión de auditoría ha sido favorable para ese aspecto de legalidad concreto. En el caso de que el error extrapolado supere la materialidad del 2%, existe evidencia suficiente para concluir que la población presenta errores materiales en ese atributo concreto.

7.2.2. Extrapolación de los errores detectados en la muestra MUM

Los trabajos realizados por el equipo de estadísticos incluyen el cálculo del error total estimado a partir de la evaluación del importe monetario de los errores **cuantitativos** individuales y de los incumplimientos de atributos **cualitativos**.

El detalle de los errores cuantitativos detectados se incluye en el anexo 8.

A) Resultados de la extrapolación de los errores cuantitativos:

ESTIMACIÓN DEL PORCENTAJE DE ERROR TOTAL					
ENTIDADES SERPA (EXCEPTO SALUD)					
UNIVERSO	491.380.130€	TAMAÑO MUESTRAL	150	INTERVALO DE MUESTREO	3.275.868€
Número de sobrevaloraciones	8	Número de infravaloraciones	4	Número total de errores	12
Errores totales positivos en la muestra	550,72€	Errores totales negativos en la muestra	-27,38€	Error total neto en la muestra	523,34€
Porcentaje de error más probable en sobrevaloraciones	0,02%	Porcentaje de error más probable en infravaloraciones	0,0004%	Porcentaje de error total más probable	0,02%
Error total más probable en sobrevaloraciones	9.876 €	Error total más probable en infravaloraciones	198 €		
Precisión total sobrevaloraciones	622.910€	Precisión total infravaloraciones	612.116€		
Error total neto más probable en sobrevaloraciones	9.678 €	Error total neto más probable en infravaloraciones	-9.678€		
Límite superior del error total	632.006€	Límite superior del error total infravaloraciones	612.314€		
Límite superior del error total neto de sobrevaloraciones	631.808€	Límite superior del error total neto de infravaloraciones	602.438€		
Límite superior de error total de sobrevaloraciones (%)	1,28%	Límite superior de error total de infravaloraciones (%)	1,24%	Límite superior de error total (%)	1,28%

La Cámara de Cuentas concluye que los niveles de error cuantitativos son aceptables y que la valoración de la auditoría es positiva; en concreto, el límite superior de error total estimado fue de un 1,28% (con un impacto monetario neto de 631.808 euros sobre un total de 491.380.130 euros), que se sitúa por debajo del nivel de materialidad fijado del 2%.

B) Resultados de la extrapolación de los errores cualitativos:

En cuanto a la auditoría de **atributos cualitativos** (contables y de contratación), en la tabla siguiente se recogen los resultados del cálculo del error estadístico extrapolados por el método MUM. Se señalan en rojo aquellos en los que se supera la materialidad del 2%.

Por lo tanto, existe evidencia suficiente para concluir que los gastos de los capítulos 2 y 6 presentan errores materiales. En ese caso, la Cámara de Cuentas ha realizado pruebas

alternativas de auditoría para cuantificar de forma más precisa el impacto del error en la población.

RESULTADOS DE LA EXTRAPOLACIÓN DE LOS ERRORES CUALITATIVOS					
		LÍMITE INFERIOR DEL ERROR		LÍMITE SUPERIOR DEL ERROR	
	Atributo	% ERROR	Importancia monetaria (€)	% ERROR	Importancia monetaria (€)
1	Órgano competente	0%	0	0%	0
2	Procedimiento adecuado	5,33%	26.190.561	7,95%	39.064.720
3	Tipo contrato adecuado	12,00%	58.965.616	15,38%	75.574.264
4	Tramitación adecuada	20,67%	101.568.273	24,65%	121.125.202
5	Publicidad adecuada	3,33%	16.362.958	5,60%	27.517.287
6	Crédito adecuado o suficiente	1,33%	6.535.356	3,12%	15.331.060
7	Adecuada descripción del objeto	0,67%	3.292.247	2,23%	10.957.777
8	Expediente adecuado	10,00%	49.138.013	13,19%	64.813.039
9	Formalización correcta	6,67%	32.775.055	9,47%	46.533.698
10	Plazo de ejecución correcto	1,98%	9.729.327	3,94%	19.360.377
11	Control ejecución del gasto (adecuada documentación soporte)	23,33%	114.638.984	27,44%	134.834.708
12	Fraccionamiento objeto del contrato	5,33%	26.190.561	7,95%	39.064.720
13	Segregación de funciones adecuada	0%	0	0%	0
14	Partida presupuestaria correcta	8,66%	42.553.519	11,71%	57.540.613
15	Cuenta contable asociada correcta	9,32%	45.796.628	12,43%	61.078.550
16	Factura correcta (art. 6RD 1619/2012)	0%	0	0%	0

Los resultados más destacables, en relación con la población total de gasto de 491,38 millones de euros, que superan el 2 % de materialidad, son los siguientes:

- **Procedimiento (8 casos), tipo de contrato (18 casos), tramitación adecuada (31 casos)**: Estos errores de legalidad son acumulativos. Para el atributo “procedimiento adecuado” se estima un error al menos del 5,33% de la población total (fundamentalmente por gastos sin contrato, que deberían haberse tramitado con el correspondiente expediente de contratación), del 12% para el “tipo de contrato” (gastos sin contrato e inadecuada calificación del contrato) y del 20,67% para la “tramitación” (que además de los anteriores incluiría una inadecuada tramitación de urgencia o emergencia).

El impacto monetario extrapolado a la población total podría suponer 26,19 millones, 58,96 millones y 101,56 millones de euros, respectivamente.

La Cámara de Cuentas ha realizado pruebas alternativas de auditoría para cuantificar de forma más precisa el impacto del error en las poblaciones auditadas, identificándose los siguientes gastos irregulares comprometidos en 2017 sin tramitar expedientes de contratación ni formalizar contrato, incumpliendo lo establecido en los artículos 28 y 109 del TRLCSP:

- **Departamento de Educación, Cultura y Deporte:** 8 millones de euros por servicios de rutas escolares, que fueron convalidados por el Gobierno de Aragón.
- **IASS:** 5 millones de euros por diversos servicios de atención a menores, de ocupación de plazas residenciales y otros, que fueron convalidados por el Gobierno de Aragón.
- **Publicidad adecuada (5 errores):** se estima un error de al menos 3,33% de la población total, que podría suponer un gasto irregular de 16,36 millones de euros (con un límite superior del error de 27,5 millones de euros, de acuerdo con el nivel de confianza previsto del 85%). Este mejor resultado en comparación con el atributo de “procedimiento” se debe a que los tres contratos de transporte escolar de la muestra, aunque se formalizaron mediante contratos menores, tuvieron inicialmente publicidad.⁵⁹
- **Fraccionamiento del objeto del contrato (8 errores):** El error coincide con el del atributo “procedimiento adecuado”.
- **Expediente adecuado (15 errores):** Se estima un error de al menos el 10% de la población total, que podría suponer un gasto irregular de 49,13 millones de euros (con un límite superior del error de 64,81 millones de euros, de acuerdo con el nivel de confianza previsto del 85%).
- **Formalización correcta (10 errores):** Se estima un error de al menos 6,67 % de la población total, que podría suponer un gasto irregular de 32,77 millones de euros (con un límite superior del error de 64,81 millones de euros, de acuerdo con el nivel de confianza previsto del 85%).
- **Adecuado control de la gestión del gasto (35 errores):** Se estima un error de al menos el 23,33 de la población total, que podría suponer un volumen de gasto con deficiente control de 114,63 millones de euros (con un límite superior del error de 134,83 millones de euros, de acuerdo con el nivel de confianza previsto del 85%).

Esta deficiencia se localiza en el IASS (22 errores) y en el Departamento de Educación (7 errores) por un insuficiente control del gestor de la ejecución del gasto en los expedientes de la muestra revisada, que no se ha visto paliada con un adecuado control financiero posterior de la Intervención General.

⁵⁹ Los contratos se adjudicaron al mejor licitador clasificado en el procedimiento de contratación tramitado en 2016, que no pudo concluir de forma normal por los reparos de la intervención y terminaron formalizándose mediante contratos menores.

En el Departamento de Educación, Cultura y Deporte, este déficit de control se localiza en el gasto de funcionamiento de centros docentes públicos no universitarios (25,7 millones de euros de libramientos para atender los gastos generales de los centros en 2018). Se ha obtenido evidencia de un control formal mediante la aportación de las declaraciones de gastos firmadas por los directores de los centros docentes, pero no consta un control material de la realidad del gasto por el departamento, incumplándose lo dispuesto en el art. 20 del Decreto 111/2000, de 13 de junio, del Gobierno de Aragón, por el que se regula la autonomía en la gestión económica de los Centros Docentes Públicos no universitarios de la Comunidad Autónoma.⁶⁰ Adicionalmente, el número de controles financieros realizados a centros docentes públicos es muy limitado, sin una planificación que revise todos los centros en un horizonte temporal razonable (cada año se realizan entre 2-4 informes de control financiero sobre centros docentes, de un total de 512 centros públicos en 2017). El gasto

En el caso del IASS la muestra analizada incluye 7 contratos de gestión de centros asistenciales propios y 22 contratos de acción concertada con medios ajenos mediante reserva de plazas en centros residenciales para la atención de personas mayores, menores o dependientes.

Los errores de la muestra se concentran en los expedientes de gasto de la acción concertada con medios ajenos, en los que no consta justificación del control de la efectiva ocupación de las plazas y de los ingresos recibidos, aunque las facturas siempre se acompañan de certificados de ocupación firmados por los responsables de los centros residenciales (control formal). Sólo se realizan controles presenciales en las residencias o centros de días concertados incluidos en el plan de inspección de centros y servicios sociales.⁶¹ El volumen total de gasto afectado por un deficiente control ascendió en 2018 a 62 millones de euros en el IASS.

- **Partida presupuestaria (13 errores):** Se estima un error del 8,66% de la población total, que podría suponer un gasto irregular de 42,5 millones de euros. Todos los incumplimientos se producen en partidas presupuestarias del capítulo 6, que no corresponden a inversión.

La Cámara de Cuentas ha realizado pruebas alternativas de auditoría para cuantificar de forma más precisa el impacto del error en la población auditada, identificándose

⁶⁰ Según el art. 20.1, los centros educativos están sometidos a los mecanismos de control que se establezcan por la Intervención General de la Administración de la Comunidad Autónoma.

Según el art. 20.2, Dirección General de Centros y Formación Profesional establecerá programas de control de la gestión para evaluar la eficacia y eficiencia, en la que participarán los Servicios Provinciales del departamento.

⁶¹ Los pliegos de prescripciones administrativas y técnicas atribuyen al órgano de contratación la facultad de inspeccionar y de establecer sistemas de control de calidad oportunos en cada momento para asegurar el control de la prestación de los servicios. Sin embargo, los controles presenciales se limitan a los que se realizan en virtud del plan de inspección (Orden CDS/810/2016, de 18 de julio, por la que se aprueba plan de inspección de centros y servicios sociales de la CA de Aragón para el periodo 2016-2018).

34 millones de euros de gastos corrientes imputados incorrectamente al capítulo 6, inversiones.

- **Cuenta contable (14 errores)**: Se estima un error del 9,32% de la población total, que podría suponer un gasto irregular de 45,79 millones de euros.

Los errores se producen por una inadecuada activación de gasto corriente en cuentas de inmovilizado (7 errores) o bien por una inadecuada elección de la cuenta de inmovilizado (7 errores). La Cámara de Cuentas ha realizado pruebas alternativas de auditoría para cuantificar de forma más precisa el impacto del error, identificándose 9 millones de euros de gastos corrientes activados incorrectamente en cuentas de inmovilizado.

7.2.3. Seguimiento de incidencias detectadas en anteriores fiscalizaciones:

En la muestra analizada se han identificado otras incidencias ya detectadas en anteriores informes de contratación. Son las siguientes:

- Contratación directa (nº 24, 26, 27, 61, 63, 67, 142 y 143 de la muestra):

Se han identificado gastos irregulares sin expediente de contratación ni contrato formalizado, incumpliendo lo establecido en los artículos 28 y 109 del TRLCSP.

- Urgencia (nº 71, 74, 75, 80, 118, 124, 126, 127, 132, 134, 136, 137, 138, 139, 141, 144, 145, 146, 147, 148 y 150 de la muestra):

En los expedientes 71, 74 y 75 (expedientes de obras de tres colegios públicos) la tramitación de urgencia se justifica en la necesidad de que las instalaciones estén concluidas para el comienzo del curso escolar, lo que revela una inadecuada planificación.

En el resto de expedientes (todos ellos formalizados en ejercicios anteriores al fiscalizado), la urgencia vino justificada al ser inminente la fecha de terminación de la vigencias del anterior contrato y ser las necesidades inaplazables por una inadecuada planificación o por retrasos en la tramitación.

- *Justificación deficiente del presupuesto de licitación (nº 6, 21, 31, 81, 85, 94, 95 y 96 de la muestra):*

En estos contratos se indica la cuantía sin referencia a las variables necesarias que permitan concluir sobre la razonabilidad de ese importe (convenio colectivo aplicable, tablas salariales utilizadas, costes directos adecuados a precios de mercado, etc).

En el contrato nº 81, el precio de licitación es superior al valor máximo autorizado por el Consejero. Además, en este expediente la aprobación del expediente y del gasto es posterior a la presentación de ofertas.

- *Informe jurídico de los pliegos tipo:*

En general, los pliegos de cláusulas administrativas particulares analizados son pliegos tipo que han sido informados por los Servicios Jurídicos y por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa.

Aunque el art. 115.5 TRLCSP dispensa del informe previo del Servicio Jurídico en los supuestos de pliegos tipo, los Anexos de los pliegos no cuentan con informe jurídico. Dado que los criterios de solvencia y los criterios de adjudicación son aspectos esenciales del contrato, los citados anexos deberían haber sido informados por los Servicios Jurídicos

- *Encargos de ejecución (nº 39, 44, 88, 93 y 110 de la muestra):*

En el caso de los encargos de ejecución, no consta en el expediente un informe que justifique, con la suficiente especificación y concreción, de la concurrencia de las especiales condiciones jurídicas de aplicación de esta figura, así como de la mayor economicidad y eficiencia de esta vía de provisión de bienes y servicios frente a la contratación de los mismos en el mercado.⁶²

- *Incumplimientos en criterios de adjudicación (nº 123, 124, 125, 126, 127 y 129 de la muestra, todos ellos formalizados en ejercicios anteriores):*

- criterios de adjudicación genéricos que no ayudan a determinar la oferta económicamente más ventajosa, y resultan superfluos si las prestaciones del servicio estuvieran perfectamente definidas en el PPT o en el Proyecto
- falta de justificación de la ponderación otorgada a los criterios de adjudicación distintos del precio
- utilización de umbrales excesivamente altos que limitan la continuidad en el procedimiento y, en consecuencia, la concurrencia del contrato
- escasa ponderación del criterio precio sin suficiente justificación en el PCAP

- *Fórmula de valoración del precio (nº 28 y 81 de la muestra):*

La fórmula de valoración aplicada en estos contratos asigna puntuación a una oferta que igualara el presupuesto de licitación. Esta incorrección ha tenido trascendencia en la selección del adjudicatario del contrato nº 81, que habría sido el licitador que ofertó la mayor baja. El ahorro en el precio habría sido de 979€ (sobre un gasto total de 102.400€).

⁶² Alegación 22. Párrafo modificado en virtud de alegación.