

Régimen de control y fiscalización de las haciendas locales

Enric Espina i Vázquez

Auditor-Supervisor de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

El objeto del presente trabajo es hacer un comentario no exhaustivo de las novedades introducidas por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (LMFAOS), por lo que hace referencia en especial a las normas de gestión financiera de las administraciones públicas, comprendidas en la Sección 1ª del Capítulo I del Título IV de la mencionada Ley, que afectan también a las entidades locales.

De acuerdo con la exposición de motivos de la ley, las diversas normas de gestión y organización que se recogen en su Título IV tienen como objeto mejorar el funcionamiento de las entidades que integran el sector público, con la pretensión de coadyuvar a la disminución del déficit que presenta este sector.

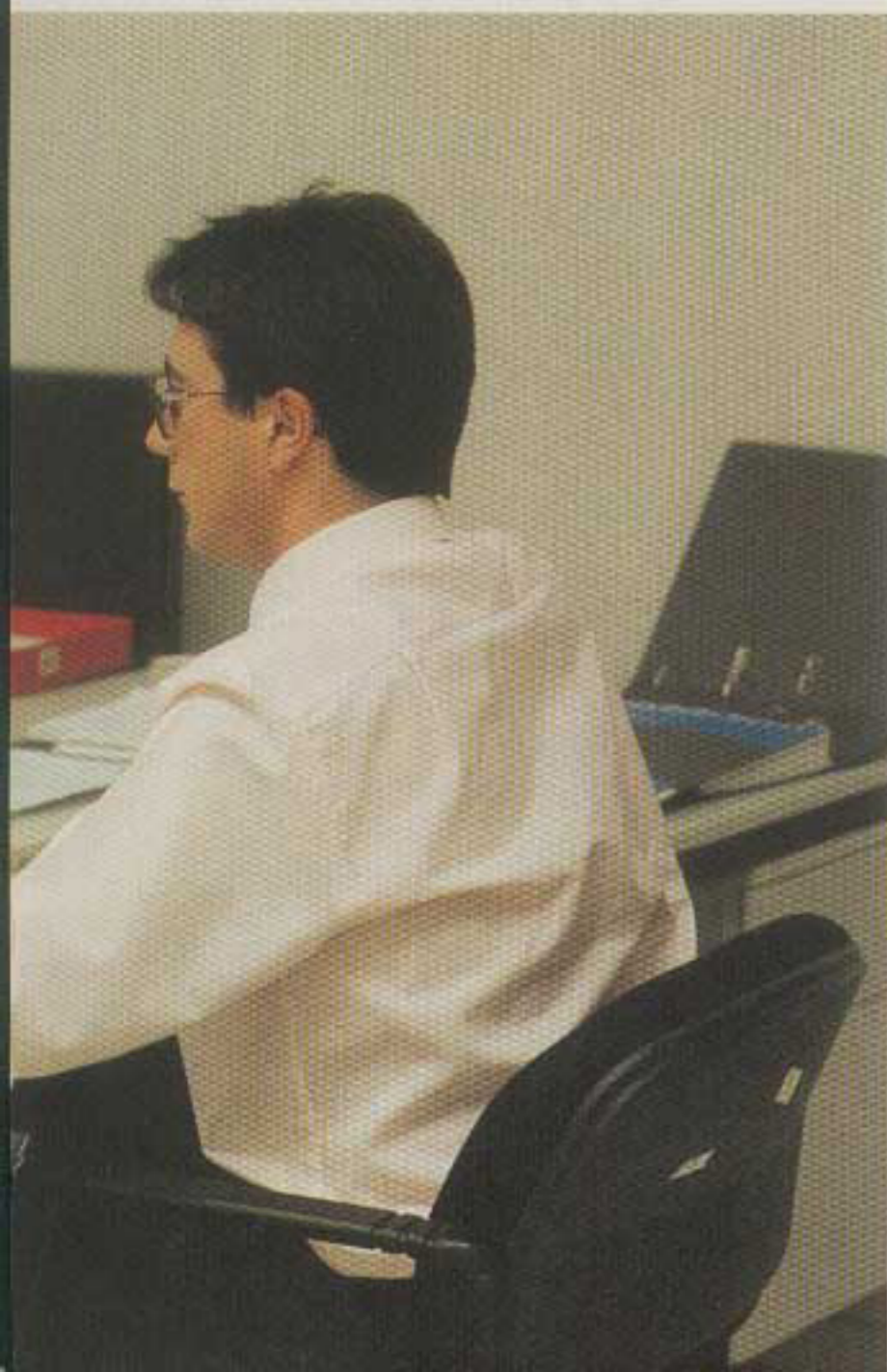
Dentro de la Sección 1ª del Título IV, relativa a las normas de la gestión financiera, se introducen diversas modificaciones en el articulado de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), que afectan principalmente al régimen de control y fiscalización (art.138 LMFAOS) y a las operaciones financieras (art.139 LMFAOS), junto con otras concernientes a la contratación administrativa.

En esta primera entrega se tratará de las modificaciones introducidas en el régimen de control y fiscalización a que están sometidas las haciendas locales. En una segunda aportación se comentará cómo ha quedado afectada la regulación de las operaciones de crédito que pueden concertar las entidades locales.

Gastos de carácter plurianual

Se modifica la letra b) del artículo 155.2 de la LRHL, relativo a los gastos plurianuales, con la única finalidad de adaptarse a la nueva tipología de contratos introducida en la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de contratos de las administraciones públicas (LCAP), y se introduce una nueva letra e) que amplía los supuestos en que se pueden adquirir compromisos de gasto que hayan de extenderse a ejercicios posteriores, incluyendo a estos efectos las transferencias corrientes.

Esta última ampliación se encuentra totalmente justificada dado que, hasta dicha modificación, por lo que respecta a las transferencias tan sólo era posible adquirir compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros para el caso estricto de las de capital (véase el Informe



de la Intervención General de la Administración del Estado-IGAE, de 17 de septiembre de 1996, sobre la función interventora en relación con determinadas subvenciones corrientes y la aplicación del artículo 61.2 de la Ley General Presupuestaria-LGP).

Como consecuencia de la introducción de la letra e) en el artículo 155.2, también se ve modificado el 155.3 de la misma LRHL.

Tratamiento contable simplificado

El artículo 184.2 de la LRHL, relativo al tratamiento contable simplificado previsto para las entidades locales cuyo ámbito territorial tenga una población inferior a 5.000 habitantes, ha sido modificado en el sentido de facilitar una futura reglamentación de las características a tener en cuenta a efectos de la aplicación de ese tratamiento simplificado y no quedar restringido exclusivamente al factor población. Sin embargo, hay dos cuestiones a comentar.

La primera, es que esto no altera la actual aplicación de la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de menos de 5.000 habitantes (ICALS), aprobada por la Orden ministerial, de 17 de julio de 1990, que se ha de entender aún en vigor, en tanto en cuanto no se produzca esa posible nueva reglamentación. En todo caso, dicha reglamentación sería deseable que coincidiera con su necesaria adaptación al Nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 1994.

La segunda, es que, atendiendo a unos estudios tentativos realizados por la Sindicatura de Comptes de Catalunya, relativos a la búsqueda de otros factores adicionales que ayudaran a segmentar más representativamente el tratamiento de las cuentas de los municipios catalanes, como pudiera ser la cuantía de los presupuestos aprobados o liquidados, los resultados obtenidos no alteraban significativamente la clasi-



ficación previamente establecida según los distintos estratos de población considerados.

Por lo tanto, me inclinaría a seguir pensando que el factor población es altamente significativo y que por su objetividad, exhaustividad, publicidad y facilidad de obtención periódica de censos oficiales, es el más idóneo y puede resultar suficiente a los efectos que aquí se exponen.

Formación de la Cuenta General

El artículo 189 de la LRHL simplemente ve modificada su redacción para adecuarse a la terminología de la nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) de 1990, dado que recogía expresiones inadecuadas que provenían de la anterior Instrucción del año 1952.

Integrantes de la Cuenta General

El artículo 190 de la LRHL, referido a los integrantes de la Cuenta General, sufre diversas modificaciones, algunas de ellas significativas, en sus puntos 1, 2, 3 y 4, mientras que no dice nada al respecto del punto 5, cuya redacción inicial, en principio, debería entenderse como vigente.

El tercer integrante de la Cuenta General previsto en el artículo 190.1.c) pasa de ser, "Las de las Sociedades Mercantiles de capital íntegramente propiedad de las mismas" a, "Las de las sociedades mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de las mismas", refiriéndose en ambos casos a las cuentas.

Esta renovación debe entenderse no como una simple sustitución (que, por otra parte, no tendría ningún sentido) sino más bien una ampliación del supuesto anterior, no dejándose de contemplar también a las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las entidades locales como integrantes de la Cuenta General.

Este mismo cambio presenta un problema de coherencia en el articulado de la LRHL en relación a lo que debe entenderse como "sociedades mercantiles de ellas dependientes" (dependientes de las entidades locales), dado que hasta ahora esta expresión se identificaba con las íntegramente propiedad de las mismas. Aquella expresión viene recogida, a título de ejemplo, en los artículos 185.2, 194, 201.1 y 204.1 de la LRHL, relativos a la inspección de la contabilidad, al control y a la fiscalización.



También se echa en falta en el artículo 193.1 de la LRHL alguna referencia expresa, en relación con la rendición de las cuentas a la propia entidad local, de a quién y en qué plazos se obliga a las sociedades mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de las mismas.

Por lo que hace referencia a la rendición externa de sus cuentas anuales, las sociedades mercantiles con participación mayoritaria de las entidades locales ya estaban obligadas a remitirlas al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control externo a tenor de lo dispuesto en los artículos 181.2 y 182 de la LRHL, si bien formalmente no formaban parte integrante de la Cuenta General.

La modificación del artículo 190.2 de la LRHL supone dejar de indicar una lista cerrada de las cuentas y estados anuales de las entidades locales y sus organismos autónomos para pasar a hacer una referencia genérica de lo que deben reflejar dichas cuentas.

Adicionalmente, en el mismo artículo 190.2 de la LRHL se introduce la matización de que los modelos simplificados de cuentas, como mínimo, incluirán la liquidación presupuestaria y un reflejo de su situación financiera (tesorería, deudores y acreedores), lo cual parece presuponer que, en un futuro y en

este caso, se pueda llegar a prescindir de la contabilidad patrimonial y del registro por partida doble.

Si esto llega a suceder, considero que sería un error, dado que el problema no es tanto el incumplimiento actual que se pueda dar en determinadas entidades locales en la forma de llevar sus contabilidades y la rendición de sus cuentas. El problema más bien radica en un excesivo minifundismo local y en el insuficiente soporte que prestan las entidades supramunicipales a los pequeños municipios. También cabría esperar una mayor implicación de las comunidades autónomas en materia de asistencia local. Pero, lo que no se puede dudar es que herramientas y programas informáticos simples y de fácil manejo existen en el mercado para dar respuesta a esta cuestión.

La modificación del artículo 190.3 de la LRHL sigue la misma técnica que la aplicada en el 190.2 por lo que hace referencia a efectuar una enumeración más abierta de las cuentas de las sociedades mercantiles, indicando que deberán elaborarse de acuerdo con la normativa mercantil.

La reforma del artículo 190.4 de la LRHL deja de prever una futura reglamentación de los estados a integrar y consolidar que obligatoriamente se deberían unir a la Cuenta General; fijando, en cambio, que será el pleno de la corporación quien lo determine y que, como mínimo, se integrarán y consolidarán todos los estados de las cuentas citadas en el 190.1. Es decir, la de la propia entidad, la de los organismos autónomos y las de las sociedades mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de las mismas.

Con esta última remisión del artículo 190.4 de la LRHL al 190.1, junto con la condición de mínimos a la que hace referencia, más bien deberíamos preguntarnos cuáles podrían ser aquellos estados y cuentas que no fueran obligatorios integrar y consolidar, si es que quedase alguno por integrar y consolidar.

Las normas de gestión y organización tienen como objeto mejorar el funcionamiento de las entidades que integran el sector público

Pero es que la problemática de la consolidación de cuentas no hace más que comenzar. En primer lugar, el problema está en qué tipo de estados y cuentas han de consolidarse: las presupuestarias y/o las financieras.

Las primeras obligarían a practicar, en el caso de las sociedades, una liquidación de la cuenta de explotación y de la cuenta de capital en términos de contabilidad presupuestaria, lo cual es hartamente difícil.

Las segundas adolecerían de falta de criterios homogéneos por no ser coincidente el criterio de devengo entre ambas contabilidades (por ejemplo, las provisiones por depreciación de terrenos, inversiones, existencias o para la realización de reparaciones extraordinarias, etc.), o las periodificaciones de gastos anticipados y/o diferidos (por ejemplo, primas de seguros, pagas extra de personal, intereses y gastos financieros, etc.) que, de acuerdo con la regla 336 de la ICAL, son optativas por lo que concierne a la contabilidad financiera de las entidades locales y de los organismos autónomos, a diferencia de lo que sucede en el caso de las sociedades mercantiles.

En segundo lugar, el problema a resolver sería saber cuál es el método o sistema de consolidación de cuentas a aplicar a las distintas sociedades participadas por la entidad local, atendiendo a su grado de participación, dado que ampliar el

objeto de consolidación más allá de las sociedades íntegramente participadas por la entidad local nos complica extremadamente el panorama: ¿qué quiere decir participación mayoritaria? ¿se deben incluir las participaciones de control o de dominio, aún siendo minoritarias? ¿hasta qué punto la consolidación de participaciones minoritarias se debería hacer mediante el sistema de puesta en equivalencia? ¿qué participaciones minoritarias dejarían de tomarse en consideración, en su caso?

Baste recordar que en términos macroeconómicos, de contabilidad nacional, las sociedades mercantiles públicas, mixtas y privadas constituyen un único sector, el sector empresarial. En cambio, el sector público, integrado por la Administración del Estado, central y periférica, la administración de la Seguridad Social, las administraciones territoriales (autonómica y local), por otros entes públicos y toda la administración institucional dependiente de las administraciones anteriores, no consolida sus cuentas con las de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

Todas estas cuestiones se muestran aquí a efectos de indicar que la obligación que impone la modificación del artículo 190.4 de la LRHL, junto con el nuevo redactado del 190.1 de la misma ley, será de muy difícil cumplimiento por parte de las entidades locales y que como requisito indispensable requeriría como mínimo una regulación previa de unas normas y procedimientos de consolidación contable aplicables al sector público y, en particular, adaptados al ámbito local.

El artículo 190.5 de la LRHL no se modifica por la LMFAOS. En ese punto se prevé el establecimiento de un modelo simplificado de Cuenta General para los entes locales con población inferior a los 5.000 habitantes.

Para ser coherentes con la modificación efectuada en el artículo 184.2. de la LRHL, relativo al trata-

miento contable simplificado, tendría que haberse previsto también la modificación del 190.5 con un redactado más genérico a los efectos de no verse restringidos exclusivamente al factor población, si ése fuera el deseo final del legislador, y, en todo caso, remitirse a una reglamentación posterior.

Otra alternativa más drástica podría haber sido la de derogar directamente el artículo 190.5 de la LRHL dada la previsión contenida en el segundo párrafo del 190.2.

El problema a resolver es saber cuál sería el método o sistema de consolidación de cuentas a aplicar en las sociedades participativas por una entidad local

Regulación del contenido, estructura y normas de elaboración de las cuentas

La modificación del artículo 191 de la LRHL restringe su ámbito de aplicación a las cuentas de las entidades locales y sus organismos autónomos, dejando al margen a las sociedades mercantiles, por la remisión expresa que ya se ha hecho a la normativa mercantil.

En el mismo artículo se indica que el contenido, estructura y normas de elaboración de las cuentas se determinarán por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención General. En este nuevo redactado, aparte de añadir que la propuesta ha de proceder de

la IGAE, se introduce la referencia a la previsión de unas normas de elaboración de las cuentas que, a mi parecer, deberían incluir las relativas a las de su consolidación.

Intervención previa e Intervención previa limitada

El artículo 200 de la LRHL, sobre la intervención previa de gastos, experimenta modificaciones por lo que hace referencia a determinados casos de exclusión de ese requisito obligado (artículo 200.1), y a la generalización de la posibilidad de acogerse a la fiscalización previa limitada al margen del tamaño de población de la entidad local (artículo 200.2).

En el caso del artículo 200.1 de la LRHL se amplía el supuesto de exclusión de intervención previa a aquellos gastos menores de 500.000 ptas. que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

El artículo 200.2 de la LRHL suprime el límite mínimo de 50.000 habitantes para poderse acoger al sistema de intervención previa limitada con los requisitos que en el mismo se determinan.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que dicho procedimiento puede no ser siempre el más indicado ya que, en mi opinión, requiere un alto grado de organización y un buen funcionamiento de la entidad, y que el número de incidencias y reparos sea bajo. En caso contrario, y si se llevan con rigurosidad las técnicas previstas en el artículo 200.3 de la LRHL, dicha alternativa en la mayoría de los casos no será una buena solución.

El mismo artículo 200.2.a) de la LRHL corrige en su segundo párrafo la mención que se hacía al artículo 163 de esta Ley, cuando en realidad correspondía al 155, relativo a los compromisos de gastos de carácter plurianual. ■