

Andrés León

Intervención

Ayuntamiento de Tarazona (Zaragoza)

Implicaciones contables y presupuestarias en los supuestos de disolución y liquidación de entidades territoriales



1. Introducción

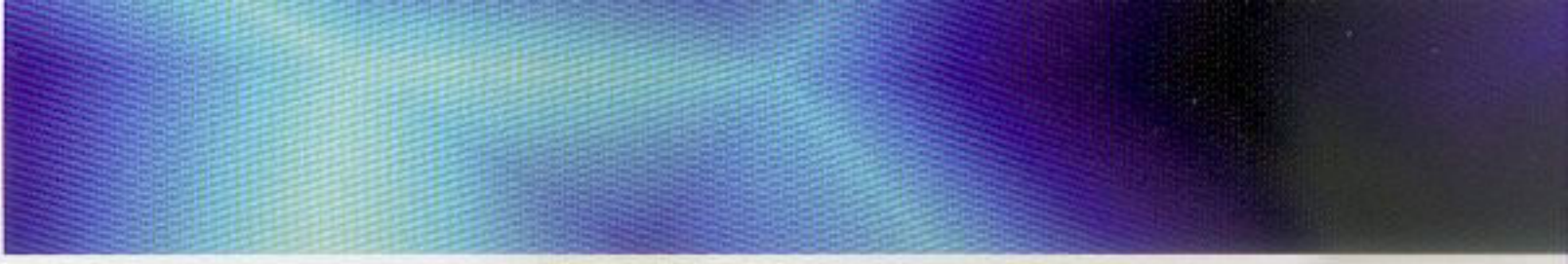
Los casos de disolución y/o liquidación de entes públicos, no suelen ser frecuentes en la práctica del derecho administrativo. Tradicionalmente los legisladores, gestores y responsables de organismos públicos hemos supuesto que las instituciones públicas de las que formamos parte continúan por tiempo indefinido, por lo que la regulación administrativa contable y doctrinal sobre los supuestos de disolución y liquidación sea más bien escasa.

Tras la aprobación de la Ley de Comarcalización de Aragón 10/93 de fecha 4 de noviembre de 1993 y las sucesivas leyes de constitución de las comarcas adoptadas durante los ejercicios 2001 y 2002, los responsables políticos de las mancomunidades han planteado la posibilidad de hacer desaparecer las mancomunidades existentes, en algunos casos obligados por ley.

Así el artículo 14 de la citada Ley de Comarcalización establece que deberá procederse a la disolución de las mancomunidades practicándose las operaciones correspondientes cuando se atribuyan a las comarcas competencias en relación con la totalidad de los fines de una mancomunidad preexistente siempre y cuando el ámbito territorial de las comarcas sea coincidente con el de la mancomunidad de que se trate¹.

Junto al supuesto recogido en la citada norma, existen otras mancomunidades donde sus órganos de gobierno y gestión comienzan a plantearse la continuidad de las restantes mancomunidades, dentro de la lógica de la efi-

¹ Vid artículos 37 y 38 de la Ley 23/2001 de medidas de Comarcalización.



cacia economía y eficiencia que debe presidir toda gestión de servicios públicos.

A raíz de lo establecido en dicho artículo 14 de precitada 10/93, y las competencias de autogobierno de las propias mancomunidades nos podremos encontrar con dos situaciones:

- Una primera formada por aquellas mancomunidades donde se dan los dos supuestos anteriores, es decir, igualdad territorial y atribución de la totalidad de competencias a las comarcas en relación con el objeto de la mancomunidad existente.
- El resto, es decir las mancomunidades donde no se establece dicho supuesto porque o bien las mancomunidades existentes operan en ámbito territorial diferente al de los municipios que componen las comarcas, o bien mancomunidades que, a pesar de presentar identidad territorial común, ostentan competencias no atribuidas.

La presenta tabla muestra las diferentes situaciones con las que nos podemos encontrar legalmente, y las principales posibilidades de tratamiento jurídico y contable que modestamente se plantean.

2. Objeto del presente estudio

En el artículo 44 4 de la ley de bases del Régimen Local 7/ establece que la disolución de las mancomunidades seguirá procedimiento similar a su constitución.

No obstante, no existe una norma administrativa o contable que o bien desarrolle dicho supuesto jurídicamente, o bien establezca la forma en la que debe darse registro presupuestario y/o contable a las diferentes situaciones recogidas en el apartado anterior para el supuesto que nos ocupa.

El objeto del presente estudio es estudiar principalmente las implicaciones contables y presupuestarias, para las principales alternativas en el gráfico anterior.

3. Posibles soluciones al problema de registro presupuestario y/o contable en los diferentes supuestos

Los supuestos que nos podemos encontrar son cuatro².

		Disolución Obligatoria	Caracteres	Forma	
Identidad absoluta artículo 14 Ley Comarcalización Aragón	Caso 1	Si	Integra	"Similar" Disolución por absorción	Ley de Comarcas Ley de Constitución de la comarca Estatutos de la Mancomunidad Ledyy de Bases de Régimen Local
	Caso 2	No		Continuar como se está	
Inexistencia de identidad absoluta conforme artículo 14	Caso 3	Posibilidad Diso-Liquidación	Integra	Disolución y liquidación a Comarcas y/o Municipios	
	Caso 4	Traspaso Competencias	Parcial	Traspaso de ramas de actividad	

Los casos 3 y 4 presentarían las siguientes características	
Convenio Comarca - Mancomunidad Disolución- Liquidación	Regulación estará en: Formas de colaboración del Convenio Estatutos de la Mancomunidad Ley de Bases de Régimen Local. Aspecto
Convenio Comarca - Mancomunidad Traspaso-Ramas de Actividad	Regulación estará en: Formas de colaboración del Convenio Estatutos de la Mancomunidad

² Caso de producirse coexistencia entre varios de los casos anteriores , esta se resolvería aplicando las peculiaridades propias de cada caso uno en la parte afectada.

Implicaciones contables y presupuestarias en los supuestos de disolución y liquidación de entidades territoriales

Supuesto 1 (artículo 14 Ley 10/93)

Acuerdo de Disolución

Conforme al artículo 44.4 de la Ley 7/85, el acuerdo de disolución requiere acuerdo con el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de miembros de los ayuntamientos de los municipios que la integran. Sin embargo, en el caso que nos ocupa dicha votación favorable es obligatoria conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de Comarcalización.

Se debe constituir una comisión de disolución cuyos componentes y competencias vienen regulados normalmente por los estatutos de la mancomunidad y que actúa como una comisión especial de cuentas.

Normalmente la composición de dicha comisión de disolución establecerá un reparto como el siguiente:

La comisión estará formada por el Presidente y los Vocales de la mancomunidad que se designen al efecto en el acuerdo de Junta General asistiendo como Secretario el Secretario-Interventor, o el Secretario e Interventor dependiendo de la separación o no de funciones de ambos.

Asimismo se deben determinar las funciones o actividades a realizar por esta Comisión que serían las siguientes:

- 1.- Elaboración del inventario de bienes y derechos de la Mancomunidad
- 2.- Realización de informe de los servicios gestionados por la Mancomunidad con indicación de su forma de gestión y situación de los contratos en vigor.
- 3.- Estado de cuentas derechos y obligaciones en vigor
- 4.- Transferencias para gastos corrientes e inversiones concedidas por las Instituciones y administraciones para los servicios que se pretende traspasar
- 5.- Plantilla y relación de puestos de trabajo del personal funcionario, en su caso, y laboral y eventual propiedades la Mancomunidad, con indicación, en el caso del personal laboral de su condición de fijo, temporal o fijo discontinuo, aportándose copia de los contratos de trabajo, certificación de servicios y derechos reconocidos a efectos de la sucesión conforme a la legislación laboral.
- 6.- Facultades de la Comisión liquidadora, régimen de acuerdos, distribución de competencias.

7.- Determinación de la fecha de realización de servicios a favor de la Comarcas.

En el aspecto contable y control interno la situación de previsible disolución o cese de actividades de la Mancomunidad debe llevar a los órganos económicos a establecer peculiaridades propias de un cierre de cuentas, para una institución que posiblemente no continúe su actividad.

Los aspectos de verificación y control sobre los que deberían incidir los órganos de control interno, aparte de los propios del cierre del presupuesto del ejercicio serían los siguientes:

Relaciones entre inventario y activos del balance de situación

En este punto debe verificarse que todos los bienes del inventario responsabilidad de Secretaría se encuentran reflejados en el balance de la mancomunidad que se cierre, y si existen diferencias, con la determinación de los ajustes pertinentes.

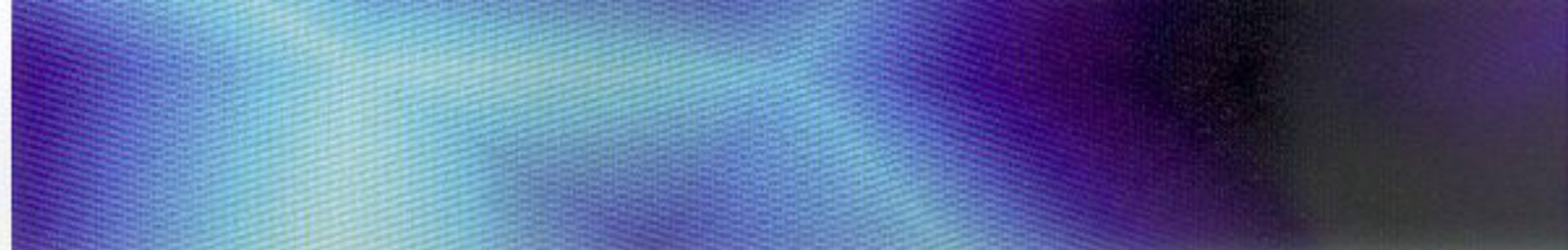
Dentro de la norma del PGCP no se encuentra ninguna normativa referente a como se deben valorar esos bienes a efectos del traspaso (por valor de mercado o neto contable) y a la forma de anotar las diferencias (cuenta de pérdidas y ganancias o directamente patrimonio).

Para resolver la problemática del párrafo anterior, se ha asimilado la obligatoriedad que impone el artículo 14 a una "absorción impropia" en la que todo el remanente pasa a la Comarcas y los bienes se valoran a valor neto contable, sin reconocer beneficio ni pérdida. Dichas operaciones se contabilizan, por tanto, conforme establece al Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de empresas número 14 aplicado por defecto al supuesto que nos ocupa.

En cuanto a las diferencias surgidas en la verificación menor activo que el contabilizado, dado que el balance de cierre va a coincidir con la aprobación de la cuenta general del correspondiente ejercicio y la absorción no implican liquidación, deberán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en una cuenta específica de los grupos 82X resultados extraordinarios.

Relaciones entre compromisos de ingresos concertadas pero no resueltas

Dentro de la contabilidad de las mancomunidades a las que se les aplique la ICAL para entidades supe-



riores a 5.000 habitantes, se procederá a contabilizar el ingreso cuando se notifique que la justificación enviada ha sido aprobada por el órgano concedente.

En este punto conviene verificar que todas las justificaciones anotadas en contabilidad fueron remitidas con anterioridad a la fecha de liquidación y están registradas sobre la base del convenio o notificación existente.

Posibles indemnizaciones consecuencia de la extinción de los contratos

Deberán registrarse con anterioridad al cierre, y de no ser posible, se deberá contabilizar el efecto como provisión por las posibles indemnizaciones.

Deberá revisarse la situación del personal, y la situación en la que queda a raíz de cada uno de los supuestos que pueden darse en función de la entidad a la que pasen a depender.

Los gastos y los ingresos diferidos

Proceder a verificar los gastos y los ingresos diferidos contabilizados en la fecha de cierre de la mancomunidad.

Se calcularán las amortizaciones acumuladas y las provisiones

Verificar que las amortizaciones y provisiones están correctamente realizadas y los cálculos realizados hasta la fecha son los correctos.

En cuanto a la normativa presupuestaria y contable aplicable

El cierre del presupuesto a esa fecha no tiene consecuencias diferentes a un cierre normal y esta sometido a las mismas obligaciones formales de liquidación de presupuesto, formación de cuenta general, publicidad, debiendo ser realizada por la Junta General de la Mancomunidad.

No obstante, dicho cierre incorporará la disolución y los apuntes propios de la misma. A partir de la fecha de disolución, todos los gastos que se devenguen serán por cuenta de la nueva institución, por lo que la comisión de disolución sólo tiene por objeto verificar que todos los actos de contenido económico fueron realizados correctamente, tal y como realizaría cualquier comisión de cuentas.

Los apuntes de cierre serán los observados en el apartado 3 pero sin necesidad de la gestión presupuestaria de la Junta de Liquidación en presupuesto independiente diferente del de disolución, dado que no

existe un órgano liquidador en el supuesto que nos ocupa.

Esto me lleva a concluir que todos los apuntes referentes a la disolución incluida la entrega del patrimonio a las comarcas se realizan automáticamente en la fecha de disolución, y debe ser la Junta General de la Mancomunidad la que, a propuesta de la comisión de disolución –como si de una comisión de cuentas se tratase–, aprobará la liquidación del presupuesto que incorporará la entrega de los bienes y derechos a la comarca.

Asimismo tampoco existirá posible revalorización en el valor de los bienes, ni otras operaciones diferentes a las propias de la entrega.

Supuesto 2

El supuesto del apartado número 2 expuesto en el cuadro general, no tiene afectación dado que ni se delegan competencias ni medios, decidiendo sus órganos gestores que la mancomunidad existente continúa funcionando. En este supuesto los controles deberán ser los normales en el cierre de cualquier institución con especial atención a las áreas de riesgo.

Supuesto 3

En este apartado se realizan las mismas consideraciones que estudiamos en el Supuesto 1, pero con los siguientes matices:

Primero.- El Acuerdo de disolución no es obligatorio como en el supuesto 1.

Segundo.- Dado que no todo el patrimonio se traslada a una sola institución o la receptora puede no estar integrada por los mismos miembros que forman parte de la mancomunidad, conviene relajar el principio de empresa en funcionamiento tras la determinación de la fecha de disolución, valorando los bienes a precios de mercado, los cuales podrán ser entregados no a una institución sino a varias conforme al Convenio que posiblemente se habrá establecido con carácter previo.

Tercero.- Para hacer efectiva la disolución-liquidación se proponen dos fases:

- Una primera, la Junta de la Mancomunidad determina la fecha en la que esta deja de prestar servicios a propuesta por la comisión de disolución y se traspasan los medios a favor de las comarcas y las facultades a la Junta “liquidadora”.

Implicaciones contables y presupuestarias en los supuestos de disolución y liquidación de entidades territoriales

- Otra segunda, donde se van entregando tras la determinación del balance de disolución los sucesivos bienes y derechos a las entidades que conforman la mancomunidad, es decir la liquidación propiamente dicha realizado por la Junta de Liquidación.

Debemos responder por tanto a las siguientes cuestiones:

1. No estamos ante un proceso de absorción sino ante una verdadera liquidación donde las entidades receptoras pueden ser tanto los municipios como la nueva comarca. ¿Debemos seguir contabilizando sobre los libros de la propia institución? ¿Debemos diferenciar contablemente el antes y después, tomando como base la fecha de disolución?
2. Supuesto que hayamos optado por diferenciar un antes y un después renombrado la institución como Mancomunidad en disolución. ¿Estamos sujetos a normas presupuestarias? ¿Debe existir un presupuesto específico para la Mancomunidad en disolución tras la fecha de cese de sus funciones, cuyo régimen de modificaciones se repartirá entre los miembros de la Junta de Liquidación?
3. Las bases de ejecución del presupuesto adoptadas en su día ¿Siguen siendo válidas, o debe la Junta de "liquidación" crear normas propias?
4. Caso de que la Junta de liquidación esté facultada para hacer líquido el importe de los bienes, los porcentajes legales sobre competencias para autorizar las ventas y demás operaciones ¿sobre qué recursos ordinarios se calculan?, ¿sobre qué presupuesto se calculan, el posterior al acuerdo de disolución o el anterior a la misma?
5. En qué libros reflejaremos todas las operaciones para hacer efectivo el traspaso, y especialmente, ¿cómo daremos de baja los bienes y derechos líquidos que se traspasan sin afectar al estado de tesorería?

Para la primera de las cuestiones, la respuesta a mi juicio debe ser afirmativa. Asimismo conviene diferenciar entre la gestión de los dos órganos, la Junta General de la Mancomunidad asesorada por la Comisión de disolución, y la Junta de liquidación, máxime si esta última puede enajenar bienes. Esta interpretación me lleva a concluir que deben existir dos liquidaciones presupuestarias; una del presupuesto

hasta la fecha de disolución, cuya cuenta general deberá ser aprobada por la Junta General de la Mancomunidad a propuesta de la Comisión de disolución, y otra que finaliza con el propio traspaso y que registrará todo el proceso que se extiende desde la fecha de disolución hasta la fecha en la que definitivamente se entrega el patrimonio a la comarca que deberá ser aprobada por Junta de Liquidación, con las características que luego estudiaremos.

La segunda cuestión –sobre sí se precisa o no de presupuesto–, modestamente opino que también, por las siguientes razones:

- Primero, no hay ninguna normativa en contra de que el órgano en fase de liquidación deba relajar sus controles.
- Segundo, deben existir unas previsiones de liquidación en ingresos y gastos.
- Tercero, debemos establecer un horizonte a las actuaciones de liquidación.

La tercera cuestión, es la relativa a si se puede prorrogar el presupuesto por las cuantías imprescindibles para llevar a cabo la liquidación y valen las bases para el nuevo órgano "Junta de liquidación en los términos que les afecten". La respuesta, en mi opinión, sería positiva si se hubiese contemplado de ese modo; no obstante, y en caso contrario, siempre podría prorrogarse a 0 y regularse por la normativa general, confiando al Presidente de la Junta de Liquidación las competencias que la ley atribuye a los presidentes de cualquier entidad, y a los restantes miembros de la Junta Liquidadora la condición de Junta con personalidad propia.

La cuarta cuestión, resueltas las anteriores, se responde por sí sola. Ante la falta de presupuesto propio y una no previsión de prorrogado, cualquier venta de patrimonio deberá adoptarse sobre las previsiones de una modificación de presupuesto o del presupuesto adoptado, llevando a resolver normalmente las enajenaciones por todos los miembros de la Junta de Liquidación, con comunicación de las mismas a la Comunidad Autónoma por la escasa consignación de las partidas de gasto corriente.

Respondidas las anteriores cuestiones, en cuanto a los libros contables cabe concluir que serían los mismos que los establecidos en la normativa general, adaptándose distintas operaciones contables para registrar las operaciones de disolución.

Los bienes traspasados conviene valorarlos a precios de mercado, reflejándose en una cuenta 100 el posible beneficio o pérdida de esa valoración previa a la entrega. Presupone calcular la cuota de disolución que será entregada a cada Municipio y/o Comarcas.

Se distinguirá dentro de la cuenta 190 "Junta de liquidación" entre los derechos la parte alícuota de los diversos beneficiarios o aportantes de patrimonio, diferenciándose en el presupuesto tantas clasificaciones económicas del grupo 4 en ingresos y gastos como posibles implicados.

El siguiente conjunto de cuentas contables mostraría el proceso contable para proceder a la disolución con registro por presupuesto para el supuesto número 3.

Partimos del supuesto de que la Mancomunidad presentó el siguiente balance de cierre:

BALANCE DE SITUACIÓN			
ACTIVO		PASIVO	
100	(2XX) Terrenos	(100) Patrimonio	113
10	(2XX) Inmuebles	(401) (410) Obligaciones	10
-2	Amortización		
11	(431) Derechos		
4	(570) Caja		
123	Total Activo	Total Pasivo	123

Asimismo la Comisión liquidadora decide consignar las partidas del presupuesto a 0 para registrar con la publicidad correspondiente todas las modificaciones del proceso de liquidación.

Se crea la siguiente cuenta específica 190 "Situación Transitoria Comisión de liquidación".

Las operaciones a realizar serían:

1. Por el traspaso de los Bienes en			
2	Amortización	Terreno	100
108	Traspasos bienes y derechos no líquidos (190)		10
2. Por la venta de			
430	Derechos patrimonio + Beneficio	(2XX) Bienes - Pérdida	
Dicha venta debería ser registrada por presupuesto			

Los ingresos y gasto de esta fase se llevarán a patrimonio directamente.

En cuanto al traspaso de la Tesorería, dicho traspaso se contabiliza presupuestariamente como un pago. Para ello en Presupuesto, se crea o utiliza la partida 1210 (ya no se utiliza la clasificación funcional del objeto social del ente) y la 4XXX (Transferencias a

Otras Instituciones que en nuestro caso será la Comarcas). La cuenta de obligaciones asignada al gasto será la 400 Obligaciones.

El desarrollo contable prescindiendo de las fases de pago ordenado sería:

Para los traspasos líquidos de saldos Bancarios			
Se reconoce un gasto en presupuesto con contrapartida a cuentas de 190-Traspaso bienes y derechos			
En presupuesto:			
Funcional	Económica	Cta Plan vinculada	
4 1210	4XXX	190	4
Asiento contabilidad general			
4	190 (Traspaso bienes y derechos)	400	4
4	400	570	4

Para las obligaciones y derechos líquidos, tanto los del propio ejercicio como anteriores, debemos registrar la compensación de los mismos pero sin trastocar las cuentas del Estado de Tesorería; esto obliga a articular un proceso de traspaso con reflejo presupuestario y empleo de las cuentas específicas.

Para ello bastaría con dar de baja los derechos y obligaciones mediante operaciones contables creando una operación contable nueva que podría llamarse traspaso que realizaría los siguientes asientos

Para derechos de años anteriores			
11	190	434	11
11	434	431	11
Para derechos del propio ejercicio			
	190	433	
	433	430	
Obligaciones del ejercicio o anteriores. Prescindiendo de la Operación de pagos Ordenados			
10	401	190	10
10	400	190	10

El asiento que finalmente debería quedar sería el siguiente: patrimonio contra la cuenta de situaciones transitorias, que es el que cierra la contabilidad.

En el supuesto que nos ocupa:			
113	100 Patrimonio	190 Pdas Ptes traspas	113

El estado de liquidación del presupuesto al cierre con las anteriores modificaciones sería:

Implicaciones contables y presupuestarias en los supuestos de disolución y liquidación de entidades territoriales

Liquidación del presupuesto

Ejercicios anteriores	Economico	Importe inicial	Modificación	Importe Final	Derechos	Cobros	Saldo
Resultas gastos			10	10	0	0	Pte
Resultas ingresos			11	11	0	0	

Presupuesto de gastos ejercicio

Presupuesto del Ejercicio	Economico	Importe inicial	Modificación	Importe Final	Derechos	Cobros	Saldo
1210 4xxx		0	4	4	4	4	0

Esta operación se lleva a efecto mediante una modificación presupuestaria con cargo a remanente de Tesorería

	Economico	Importe inicial	Modificación	Importe Final	Derechos	Cobros	Saldo
8xxx	Remanente	0	4	4	0	0	0





Se deberá tener en cuenta, para la determinación de la cuenta general, la documentación justificativa acreditativa de la modificación de los derechos y obligaciones como consecuencia del traspaso de saldos.

Supuesto 4

Dicho supuesto conlleva la recuperación por los Ayuntamientos de determinadas competencias para transferir las mismas a la Comarcas. En este supuesto si no hay medios materiales o si estos se adscriben o se ceden simplemente no hay problemática de disolución.

Conviene no obstante que exista, al igual que en el caso anterior, un convenio que recoja las condiciones de la delegación de competencias y se debe hacer especial hincapié en la materia contractual existente y el estado de los bienes que se ceden o adscriben.

4. Asiento de recepción de los saldos traspasados en las comarcas o municipios

En las Comarcas o en los Municipios, se constituye una comisión de transferencias que supervisa el correcto traspaso de servicios competencias y bienes.

El asiento contable en la Comarcas o Municipios que reciben el patrimonio sería el opuesto al realizado por la Mancomunidad. No obstante, todos los derechos y obligaciones de contenido líquido así como la tesorería deberían registrarse, a través del presupuesto del

ejercicio, en gastos e ingresos anotándose una a una todas las facturas e ingresos en los ficheros auxiliares.

La cuenta de imputación contable en ingresos y gastos sería la 100 Patrimonio, en lugar de las tradicionales 6XX y 7XX disponibles por la ICAL e ICALS para este tipo de operaciones.

5. Conclusiones

Siendo consciente de que el anterior desarrollo no resuelve todas las problemáticas que pudieran conllevar la disolución de entes públicos, presenta las siguientes ventajas:

Primero.- Permite seguir utilizando todos los libros contables, incluidos los presupuestarios, como herramienta de gestión, sin modificar los documentos contables, libros y forma de funcionar de los registros auxiliares existentes.

Segundo.- Presenta una clara separación de responsabilidades entre los miembros de la Junta de la Mancomunidad y los miembros del órgano de liquidación Junta de Liquidación, órgano al que se le confiere un status de "personalidad jurídica propia".

Tercero.- Puede ser aplicado a otras instituciones con fuerte peso presupuestario, Fundaciones, Organismos Autónomos etc.

Confío en que la presente reflexión, pueda servir de apoyo a situaciones similares, aceptando de los queridos lectores del presente artículo las sugerencias que tengan por conveniente en la siguiente dirección de correo electrónico: intervencion@tarazona.org.