

Antonio Mira-Perceval Pastor
Síndico de Cuentas
Robert P. Cortell Giner
Letrado Jefe

Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

La rendición de las cuentas de las entidades locales y sus entes dependientes



En el presente artículo se aborda la rendición de las cuentas de las entidades locales y de los entes que dependen de las mismas desde la perspectiva de las instrucciones contables publicadas el 9 de diciembre de 2004 y que han entrado en vigor el 1 de enero de 2006. Las referencias que, a lo largo del mismo, se hagan a la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) lo serán a la Orden EHA/4041/2004 de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.

Como paso previo, parece oportuno recordar que la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) enumera como entidades locales a los municipios, las provincias, las islas, las entidades locales menores, las comarcas, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios (artículo 3 LRBRL).

Los consorcios no figuran, por tanto, en la relación legal de las entidades locales, aunque la Ley no los olvida y aparecen en el artículo 57, dentro del capítulo dedicado a las “Relaciones interadministrativas”, y en el 87 del Capítulo II (dedicado a las “Actividades y servicios”) de su Título VI, en el que se dice que “las entidades locales pueden constituir consorcios con otras administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las administraciones públicas”.

A la vista de esta regulación legal, cabe preguntarse sobre la naturaleza y régimen jurídico de los consorcios, pues son diversas las respuestas que se han dado en los ámbitos doctrinal y jurisprudencial.

Para Martín Mateo¹, los consorcios siguen siendo entidades locales, aunque de carácter derivativo y no simplemente entidades de naturaleza singular, que no forman parte de la Administración local.

El Tribunal Supremo, por su parte, ha sostenido que la circunstancia de que los consorcios no vengán incluidos como entidades locales en el artículo 3 de la LRBRL, no impide la caracterización como ente local del consorcio para la prestación de servicios que constituyen una competencia propia de los entes locales, ya que la enumeración que verifica el apartado segundo de dicho precepto no tiene carácter exclusivo. El Tribunal Supremo mantiene, pues, una opinión ecléctica y considera que legalmente no se ha querido caracterizar a todos los consorcios como entidades locales, pero sin negarles tampoco tal consideración, permitiendo que en cada caso, según las circunstancias concurrentes, pueda determinarse si el consorcio constituido es o no una entidad local (Sentencia de 30 de abril de 1999, Repertorio Aranzadi 4692/1999). En otra sentencia señala que, en atención a su carácter de entidades constituidas para atender fines concretos y determinados, que tienen la nota de ser también competencia común de otras entidades, aunque en todo caso una de ellas debe ser una Administración pública, el legislador no ha sometido rígidamente su organización a los tipos legalmente preestablecidos, sino que teniendo en cuenta la gran variedad de posibles fines y partícipes en los consorcios y su consiguiente mayor o menor complejidad, la ha flexibilizado, encomendando a sus Estatutos la adopción de la que considere más idóneas a las necesidades de su buen funcionamiento (Sentencia de 3 de noviembre de 1997, Repertorio Aranzadi 7967/1997).

A nivel legal, se ha producido —con posterioridad a estas sentencias— una aportación relevante, pues el

artículo 2.1, h) de la Ley General Presupuestaria, de 26 de noviembre de 2003, que se dedica a definir las entidades y organismos que forman parte del sector público estatal, establece que forman parte del mismo “los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren los artículos 6, apartado 5, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este artículo hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado”.

De acuerdo con esta norma, pues, los consorcios constituidos con arreglo a lo dispuesto en la legislación de Régimen Local formarán parte del sector público estatal en aquellos casos en que las entidades u organismos pertenecientes a dicho sector participen en su constitución (o se comprometan a financiarlos) mayoritariamente, siempre que sus actos estén sujetos al poder de decisión del Estado. El artículo transcrito no se fija en el posible carácter local de los servicios que puedan prestar los consorcios.

La integración de un consorcio en el sector público estatal, de acuerdo con lo previsto por la Ley General Presupuestaria, supone la aplicación del régimen económico-presupuestario establecido por la misma. En consecuencia, en estos casos no resultará de aplicación la normativa propia del Régimen Local en la materia apuntada, ni existirá la posibilidad de remitirse a la misma.

Este artículo plantea algunas dudas, no sólo porque se aparta de las opiniones que venían sustentando la doctrina y la jurisprudencia, sino porque incurre en la paradoja de incluir en el sector público

¹ Ramón Martín Mateo: *Entes locales complejos*, Editorial Trivium, 1987, 1ª edición, página 112.

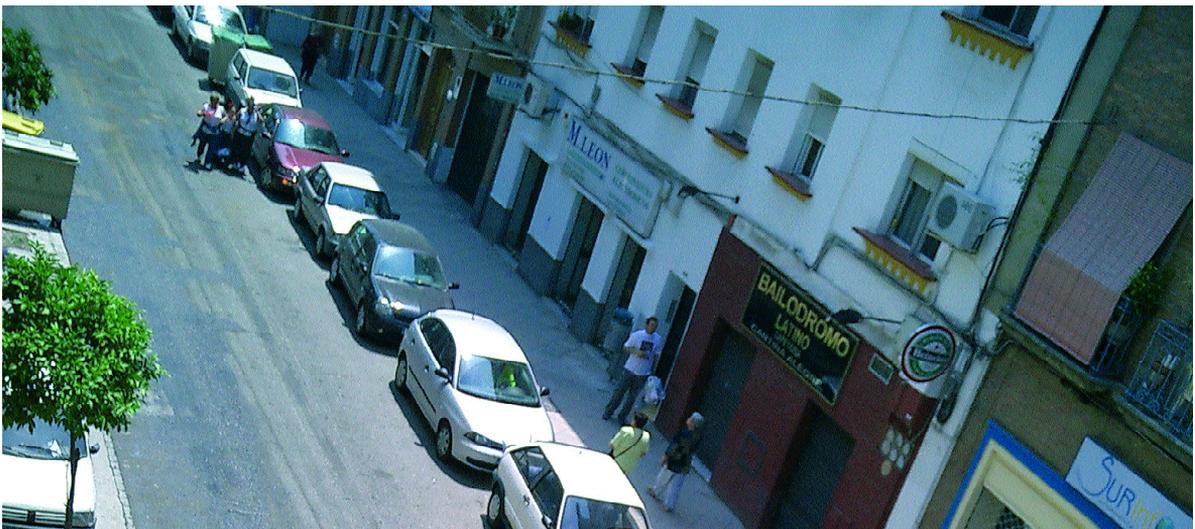
estatal unos consorcios que han sido constituidos con arreglo a la legislación propia de la Administración local. Es de notar que la aplicación de la legislación básica de Régimen Local a la constitución de los consorcios participados por las entidades locales resulta obligada, pues el artículo 9 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ordena expresamente que “las relaciones entre la Administración General del Estado o la Administración de la Comunidad Autónoma con las entidades que integran la Administración Local, se regirán por la legislación básica en materia de Régimen Local, aplicándose supletoriamente lo dispuesto en el presente Título”.

A la vista de esta situación, consideramos que hubiera sido más acertado atenerse a la doctrina del Tribunal Supremo y dejar abierta la puerta a que cada consorcio constituido con arreglo a la legislación local defina, a través de sus Estatutos, en función de sus características propias, las particularidades del régimen orgánico, funcional y financiero que resulten procedentes. Por lo demás, ésta será la doctrina que consideramos más acertada en los casos en que sean las comunidades autónomas, y no el Estado, las que participen con las entidades locales en la constitución de consorcios, a falta de legislación autonómica que disponga lo contrario. En

estos casos, si los Estatutos son ambiguos o silencian determinados aspectos básicos del régimen jurídico aplicable, la solución que nos parece más correcta es aplicar la legislación específica en materia de Régimen Local, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 30/1992, pues no hay que olvidar que la constitución de dichos consorcios se realiza al amparo de la mencionada legislación.

Habrán casos, por tanto, en que el consorcio merezca la consideración de entidad local. En estos casos, sin perjuicio de las peculiaridades estatutarias, estarán sujetos a la legislación de Régimen Local en materia de rendición de cuentas, si bien las mismas se presentarán de manera autónoma, pues no forman parte de la cuenta general de las corporaciones locales integrantes del consorcio (artículo 209 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLRHL).

Las corporaciones locales pueden crear y/o formar parte de otros entes con personalidad jurídica, como son los recogidos en el artículo 85 de la propia Ley. Si estos entes dependen exclusivamente de la corporación local (organismos autónomos, entidades públicas empresariales o sociedades mercantiles sin otros socios), los servicios que prestan se consideran como de gestión directa por la propia entidad, si bien hay determinadas limitaciones relativas a los



servicios que pueden prestar las entidades públicas empresariales y las sociedades mercantiles. El mismo artículo 85 contempla –a través del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (TRLCAP)– las sociedades mercantiles de economía mixta como forma de gestión indirecta pero no aparece en el mismo, ni en ningún otro lugar de la LRBRL, mención alguna a las fundaciones como medio para que las corporaciones locales puedan prestar sus servicios.

De modo que podríamos establecer el siguiente esquema relativo a los entes dependientes de las entidades locales:

- Organismos autónomos [artículo 85.2.A), b) LRBRL]
- Entidades públicas empresariales [artículo 85.2.A), c) LRBRL]
- Sociedades mercantiles 100% propiedad [artículo 85.2.A), d) LRBRL]
- Sociedades mercantiles de economía mixta [artículo 85.2.B) LRBRL que remite al artículo 156.d) TRLCAP]
- Fundaciones (artículo 8.4 de la Ley 50/2002, de Fundaciones)

En lo relativo a las sociedades mercantiles de economía mixta, hay que tener en cuenta dos situaciones distintas: que la participación de la entidad local en cuestión sea superior o no al 50% del capital.

El artículo 223 del TRLRHL establece que “la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece su ley orgánica reguladora y su ley de funcionamiento”, aclarando al tiempo que lo recogido en dicho precepto se debe entender “sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las comunidades autónomas.”

Como se puede ver, el sentido del artículo mencionado es suficientemente amplio ya que sujeta a

control externo no sólo a las entidades locales sino a todos los organismos y sociedades de ellas dependientes en los términos que establezcan las leyes orgánica y de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, así como en los que en esta materia establezcan los Estatutos de Autonomía (lo que, a nuestro juicio, resulta extensible a las leyes que, en esta materia, dicten las asambleas legislativas de las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias). Quizá lo único ambiguo del artículo mencionado sea el término “dependientes”, pero sobre ello volveremos más adelante.

Al regular los estados de cuentas anuales de las entidades locales, el Texto Refundido hace una primera acotación sobre su contenido, estableciendo que la cuenta general de las entidades locales está constituida por la cuenta general de la propia entidad, las de sus organismos autónomos y las de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las entidades locales (artículo 209.1 TRLRHL), lo cual deja fuera, en principio, a las fundaciones (que tampoco menciona el TRLRHL) y a las sociedades mercantiles que no pertenezcan íntegramente a la entidad local en cuestión. A pesar de no mencionarlas expresamente, se entiende que las entidades públicas empresariales están incluidas por la homologación que, con las sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a las entidades locales, hace la disposición transitoria segunda de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

No obstante, el hecho de que en el citado artículo 209.1 sólo se mencione a las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las entidades locales, no quiere decir que el resto de las sociedades dependientes de las mismas puedan escapar al control externo, ya que una interpretación sistemática del Texto Refundido implica que, al menos las sociedades mercantiles con participación mayoritaria de las entidades locales, deben rendir sus cuentas.



Para empezar, el artículo 200.2 del Texto Refundido establece que “las sociedades mercantiles en cuyo capital tengan participación total o mayoritaria las entidades locales estarán igualmente sometidas al régimen de contabilidad pública...”, especificando el artículo siguiente que “la sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas”, lo que es, evidentemente, extensible a la obligación de rendir cuentas a los órganos de control externo de las comunidades autónomas en aplicación de sus Estatutos y/o legislación en esta materia.

Por otra parte, el artículo 203.1.d) del TRLRHL establece que corresponde al Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, “determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad

pública”, y al amparo del mismo se dictaron las instrucciones de contabilidad de 1990 y las de 2004 a que nos referimos en este trabajo, que sustituyen a las anteriores y especifican que a la Cuenta General se deben acompañar, entre otros documentos, las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local (Regla 101).

En consecuencia, cabe concluir que las cuentas de las sociedades mercantiles en las que las entidades locales tienen participación total o mayoritaria deben rendirse al Tribunal de Cuentas y a los órganos de control externo de las comunidades autónomas (OCEX), bien “integrando” la cuenta general o “acompañando” a la misma.

Quedan, así, fuera de la Cuenta General las fundaciones que, como ya se ha dicho, no aparecen en la LRBR, sólo son mencionadas como sujetos pasivos tributarios para regular determinados beneficios fiscales en el TRLRHL y sobre las que la Instrucción de Contabilidad establece, tan sólo, la obligación de que las entidades locales informen, en la memoria de la Cuenta General, acerca de “las fundaciones en las que el sujeto contable forme parte de su Patronato”. Quedan, también, excluidas las sociedades mercantiles en las que la entidad local participe en un porcentaje de su capital igual o menor al 50%.

Se producen, así, lo que podríamos llamar dos importantes “zonas de sombra” en la rendición de cuentas por parte de las entidades locales, mediante el establecimiento de mecanismos que aseguren su regularidad, ya que se ignora el hecho de que el control efectivo de las sociedades mercantiles se produce, en muchos casos, con participaciones muy inferiores al 50% del capital y hay un vacío importante con relación a una fórmula de gestión crecientemente utilizada como son las fundaciones.

Merece la pena recordar aquí que, siguiendo la interpretación que hace Eurostat del SEC, la posesión de más de la mitad de las acciones de una sociedad por parte de la Administración no es la única forma de garantizar el control y darle el

carácter de “unidad institucional pública”² ya que la Administración puede garantizarse la capacidad para determinar la política general de la sociedad mediante el control efectivo de los órganos de gobierno. Por otra parte, Eurostat indica que para ser considerada pública, una institución sin fines de lucro debe estar controlada y además financiada principalmente por las administraciones públicas. Estas precisiones son importantes ya que el hecho de que una “unidad institucional” pueda ser considerada Administración pública tiene efectos en el cálculo de la deuda pública y en los procedimientos aplicables en caso de déficit excesivo por parte de los países miembros de la Unión Europea.

El hecho de hablar de “zonas de sombra”, no quiere decir que los fondos públicos que manejan las sociedades mercantiles con participación pública inferior al 50% o las fundaciones, queden totalmente fuera del alcance fiscalizador del Tribunal de Cuentas y de los órganos de control externo de las comunidades autónomas, ya que la propia Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas habilita a éste no sólo para

fiscalizar las cuentas del denominado “sector público”, sino también “las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas”, y existen disposiciones similares en las normas reguladoras de los OCEX. Además, el artículo 2.1 del TRLCAP, incluye expresamente dentro de su ámbito de aplicación a “las fundaciones del sector público”. En consecuencia, a efectos de contratación, estarán sujetas a la obligación impuesta por el artículo 57 de dicho texto normativo de remitir sus contratos, en los casos previstos, al Tribunal de Cuentas y/o, en su caso, a los correspondientes OCEX.

En cualquier caso, sería preciso regular legalmente la rendición periódica, a los órganos de control externo, de las cuentas de las fundaciones financiadas mayoritariamente y/o controladas por las administraciones locales, así como determinar los supuestos en que las sociedades mercantiles con participación de las administraciones locales inferior al 50% deban ser sometidas a fiscalización y, por tanto, rendir sus cuentas regularmente a los órganos de control externo.

² Que si es, además, “no de mercado”, debe considerarse como Administración pública.