

Presente y futuro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las Corporaciones Locales

Domingo Fidalgo Pérez

1. EL SECTOR PÚBLICO LOCAL

Dentro de esta genérica denominación se engloban un conjunto de instituciones varias, sometidas a regímenes jurídicos diversos y notablemente dispares en su configuración, como puede deducirse de lo siguiente:

1. El elevado número de entidades y su heterogeneidad, puesto que bajo una común denominación se incluyen desde entidades territoriales con un elevado volumen de recursos económicos, una organización administrativa compleja, unos medios personales suficientes y una implantación de técnicas contables desarrolladas y ajustadas al Plan General de Contabilidad Pública (Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares y Ayuntamientos de grandes Municipios) hasta otros entes con unos recursos financieros mínimos, una ínfima dotación de recursos humanos y materiales y una carencia de las más elementales estructuras básicas en el orden contable (entidades locales menores, Ayuntamientos de Municipios con población inferior a 100 habitantes, etc.)¹.

¹ El número de entidades locales se incluye en el anexo I (Fuente: *Censo de entes locales*. Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda).

Asimismo, entidades de idéntica naturaleza –y en consecuencia sometidas a un régimen jurídico común– presentan, entre sí, una gran disparidad en su estructura territorial, poblacional y organizativa. A modo de ejemplo, en el anexo 2 se incluye la clasificación de los Municipios en función de su población, de la que hay que destacar lo siguiente:

- El 11 por ciento de los Municipios tiene una población de derecho que no supera los 100 habitantes.
- El 61 por ciento de los Municipios tiene una población de derecho igual o inferior a 1.000 habitantes.
- Solamente 113 de los 8.095 Municipios –el 1 por ciento– tienen una población igual o superior a 50.000 habitantes.

2. La coexistencia de entidades cuya regulación jurídica, presupuestaria, y especialmente en el orden contable, difiere del patrón común, lo que origina ciertas dificultades si se pretende una integración o consolidación de las cuentas de las diversas instituciones englobadas en el término genérico de entidades locales. Como ejemplos significativos pueden señalarse los siguientes:

- Las sociedades mercantiles, sometidas al sistema contable de las empresas de Derecho privado, muy distinto del de las Corporaciones de las que dependen, regidas por el Derecho público.
- Los Consorcios, con personalidad jurídica propia, cuyo marco normativo básico son sus propios estatutos y que se constituyen, con carácter general, entre una entidad local y otras Administraciones Públicas (Estado o Comunidades Autónomas) para fines de interés común, e incluso pueden asociarse a entidades de Derecho privado sin ánimo de lucro que persiguen fines concurrentes con los de las Administraciones Públicas.

3. La creciente descentralización en la prestación de servicios públicos de carácter local, encomendada a entidades con presupuesto, organización, funcionamiento y régimen económico financiero autónomos del de la Corporación de la que dependen. Este hecho es especialmente relevante, según puede deducirse de los siguientes datos²:

- Todas las Diputaciones Provinciales y Consejos Insulares (a excepción de Segovia y Mallorca) tienen constituido algún organismo autónomo. No obstante, la creación de estos entes no guarda relación

² Obtenidos del *Censo de entes locales*, publicado por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, del Ministerio de Economía y Hacienda.

con el volumen del presupuesto de la entidad, puesto que las Diputaciones Provinciales de Ciudad Real y Soria son las que tienen un mayor número (5 y 6, respectivamente), mientras que sus presupuestos de gastos se sitúan en los últimos lugares.

– Todos los Ayuntamientos con un presupuesto superior a 5.000 millones de ptas. –a excepción de Leganés (Madrid) y Puertollano (Ciudad Real)– tienen constituido algún organismo autónomo. El límite inferior se sitúa en torno a los 1.000 millones de ptas., puesto que de una selección de 81 Ayuntamientos de este estrato solamente 7 han creado algún organismo autónomo.

– En cuanto a la distribución territorial, los Ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de La Rioja no tienen constituido ningún organismo autónomo o sociedad mercantil, siendo irrelevante el número de estas instituciones en los Ayuntamientos de Cantabria (solamente 2 organismos autónomos y 3 sociedades mercantiles). Por el contrario, los Ayuntamientos con un mayor número de organismos autónomos y sociedades mercantiles corresponden a las Comunidades Autónomas de Andalucía (cuyos 770 Ayuntamientos tienen creados 216 organismos autónomos y 186 sociedades mercantiles), Canarias (con 87 Ayuntamientos, de los que dependen 47 organismos autónomos y 22 sociedades mercantiles), Cataluña (con 944 Ayuntamientos, de los que dependen 545 organismos autónomos y 158 sociedades mercantiles), Madrid (con 179 Ayuntamientos y 85 organismos autónomos y 39 sociedades mercantiles), País Vasco (250 Ayuntamientos, de los que dependen 137 organismos autónomos y 38 sociedades mercantiles), Principado de Asturias (con 78 Ayuntamientos y 39 organismos autónomos y 10 sociedades mercantiles) y Murcia (45 Ayuntamientos, que tienen constituidos 62 organismos autónomos y 13 sociedades mercantiles).

Esta circunstancia repercute, en lo concerniente a la fiscalización externa, en la elaboración, aprobación y rendición de la Cuenta General, que deberá estar conformada, de acuerdo con el artículo 190 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL), por la de la propia entidad, la de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las mismas, por cuanto en la mayor parte de los casos las principales dificultades para la elaboración de la mencionada Cuenta General se deben a las deficiencias, cuando no a la inexistencia, de los estados, anexos y justificantes referentes a las entidades dependientes (organismos autónomos y sociedades mercantiles).

4. La utilización, hasta el ejercicio 1992 –en el que debería haberse implantado, con carácter general, la Instrucción de Contabilidad

para la Administración Local, anexa a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990³-, de técnicas contables no ajustadas a los principios del Plan General de Contabilidad Pública ni a los de la Ley General Presupuestaria, por lo que no concurren las condiciones mínimas para el uso de elementos auxiliares imprescindibles en cualquier sistema contable moderno y avanzado.

5. Una gran parte de las entidades locales no disponen de una elemental dotación de personal con la cualificación técnica adecuada para llevar la contabilidad. Además, la constante movilidad de los funcionarios implica que mientras se produce el nombramiento de un nuevo titular el puesto de trabajo es desempeñado por uno en acumulación o por personal interino con insuficiente preparación técnica.

2. EL MARCO JURÍDICO REGULADOR DEL CONTROL EXTERNO

El artículo 136 de la Constitución Española configura al Tribunal de Cuentas como el *supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público*. En desarrollo de dicho precepto, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), contiene los siguientes principios, en lo referente al control externo de la actividad económica, financiera y patrimonial de las entidades locales:

a) El artículo 2 encomienda al Tribunal, entre otras, «... *la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público*»⁴.

³ A pesar del tiempo transcurrido desde la previsión legal para la implantación de la Instrucción de Contabilidad, anexa a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, en torno al 2 por ciento de los Ayuntamientos –incluso alguna Diputación Provincial– siguen llevando su contabilidad según la derogada Instrucción de Contabilidad, anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952. Este porcentaje es mucho más elevado en otro tipo de Corporaciones, en particular las entidades locales menores, de las que su mayor parte –en torno al 87 por ciento– carece de contabilidad, mientras que sólo una mínima parte ha adecuado ésta a la Instrucción de 17 de julio de 1990.

⁴ Sobre el particular hay que señalar que la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, señala que éste podrá delegar en los órganos que han asumido las funciones del suprimido Servicio Nacional de Asesoramiento e Inspección de las Corporaciones Locales la revisión contable de aquéllas y la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance y de cancelación de fianzas. No obstante, dicho Servicio fue suprimido por la Disposición Final Primera del Real Decreto 2856/1978, de 1 de diciembre, y aunque éste fue declarado nulo, en lo referente a la extinción de dicho Servicio, por sentencias del Tribunal Supremo de 20 y 27 de octubre de 1982, no se han dictado las pertinentes disposiciones para el estricto cumplimiento de las mencionadas sentencias.

b) El artículo 4, que al delimitar el sector público incluye en el mismo a las *Corporaciones Locales*.

Por otra parte, el artículo 115 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LBRL), incide en similar sentido al concretar que *«la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales corresponde al Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica que lo regula y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma»*. En identidad con ello, el artículo 204 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL), contempla que *«La fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ella dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica reguladora del mismo y su Ley de Funcionamiento»*.

Estas competencias no le corresponden, en exclusiva, al Tribunal de Cuentas, puesto que, de acuerdo con la configuración del Estado autonómico, aquéllas son compartidas con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas que los tengan constituidos⁵, según las previsiones del propio artículo 204 de la LHL, que indica que *«Lo establecido en el presente artículo se entiende sin menoscabo de las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus estatutos las Comunidades Autónomas»*, precepto que a su vez se complementa con el artículo 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), que indica que *«los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas⁶ coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia de los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras»*.

Esta compatibilidad de funciones ha sido avalada por el Tribunal Constitucional en sentencia de 17 de octubre de 1988, en la que en

⁵ El ejercicio de competencias simultáneas por el Tribunal de Cuentas y Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas solamente abarca a la función fiscalizadora, puesto que la función jurisdiccional está encomendada, en exclusiva, al Tribunal de Cuentas (*vid.* artículos 2.b), 15 y 17 de la LOTCu, así como las sentencias del Tribunal Constitucional de 17 de octubre de 1988 y 31 de enero de 1991), ambas analizadas en sus aspectos más relevantes en el presente trabajo.

⁶ En la actualidad están constituidos y en funcionamiento los siguientes Órganos de Control Externo: Cámara de Cuentas de Andalucía, Audiencia de Cuentas de Canarias, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Consejo de Cuentas de Galicia, Cámara de Comptos de Navarra, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y Sindicatura de Cuentas de Valencia.

sus fundamentos jurídicos 8 y 12 se señala que *«la fiscalización externa de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas derivada del artículo 4.1.c) de la Ley Orgánica, que expresamente recogen el artículo 13.1.b) y la disposición transitoria cuarta, 1, y que también establece el artículo 115 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, no supone, pues, la exclusión de otros órganos fiscalizadores de la actividad económico-financiera de las Corporaciones Locales. A diferencia de lo dispuesto para la «jurisdicción contable», calificada de «exclusiva» por su artículo 17.1, no cabe entender que la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas contengan precepto alguno que reserve en exclusiva para este Tribunal la fiscalización de dicha actividad»*. Esta sentencia concluye que *«la actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye, pues, la que pueda ejercer el Estado a través del Tribunal de Cuentas en el ámbito de sus propias competencias sobre la materia. Ambos controles sobre la actividad financiera de las Corporaciones Locales no tienen por qué excluirse mutuamente, sino que pueden coexistir y superponerse»*.

Esta doctrina se reitera en los fundamentos jurídicos 3 y 5 de la sentencia de 31 de enero de 1991, al concluir el Tribunal Constitucional lo siguiente: *«La fiscalización externa de las Corporaciones Locales por el Tribunal de Cuentas, derivada del artículo 4.1.c) de su Ley Orgánica, no supone la exclusión de otros órganos fiscalizadores de la actividad económico-financiera de esas Corporaciones ...»*, añadiendo, además, que *«... la actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye la que pueda ejercer el Estado a través del Tribunal de Cuentas en el ámbito de sus propias competencias sobre la materia. Ambos controles sobre la actividad financiera de las Corporaciones Locales no tienen por qué excluirse mutuamente, sino que pueden coexistir y superponerse. Y ello sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el Tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores...»*.

3. SITUACIÓN ACTUAL DEL CONTROL EXTERNO DE LAS ENTIDADES LOCALES

En lo que respecta a la plasmación concreta de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, con independencia de cuanto se ha señalado anteriormente al analizar las peculiaridades del sector local y su incidencia directa en cuanto a la llevanza de las cuentas y, en consecuencia, respecto al control externo de las mismas, a modo de síntesis pueden señalarse además, entre otras, las conclusiones generales que se relacionan en los apartados siguientes.

3.1. Organización y funcionamiento de las Entidades locales

a) Las obligaciones contables inherentes a la implantación de las Instrucciones de Contabilidad, anexas a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990⁷, suponen una carga adicional a las entidades locales, en especial a las de menor capacidad económica y con menores recursos técnicos y humanos. Ello ha determinado, en definitiva, una sensible disminución en la presentación de las Cuentas, fundamentalmente en los ejercicios 1992 y 1993, si bien a partir de éstos se aprecia un constante incremento de las entidades que presentan aquéllas.

Este incumplimiento origina, como aspecto más relevante, que en cada ejercicio económico entidades locales que manejan recursos en torno a los 400.000 millones de ptas. no están sometidas a ningún tipo de control o fiscalización.

Asimismo, el sistemático retraso en la rendición de las Cuentas por las entidades locales afecta sensiblemente a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas e impide que éste cumpla, en los plazos previstos, su función de informar a las Cortes Generales de los resultados de su actividad.

b) La **Cuenta General** rendida por una gran parte de las entidades locales no se ajusta a sus disposiciones reguladoras, al constatarse en la misma lo siguiente:

– En su elaboración, tramitación y aprobación no se han seguido las prescripciones legales, lo que origina, entre otros aspectos y como se ha señalado anteriormente, un retraso generalizado en la rendición de la misma ante el Tribunal de Cuentas, fijando el artículo 204 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL), para dicho trámite el 15 de octubre del año inmediato siguiente al que se refiera aquélla.

– Respecto al ámbito subjetivo, como se ha señalado anteriormente, la Cuenta General no abarca a la totalidad de entes a que se refiere el artículo 190 de la LHL, siendo especialmente relevante la carencia de la totalidad y una gran parte de los estados contables referentes a los organismos autónomos en sus distintas modalidades

⁷ Mediante sendas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990 se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y el modelo simplificado de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, a aplicar por las entidades territoriales con población de derecho inferior a 5.000 habitantes.

(Fundaciones, Patronatos, etc.), y a las sociedades mercantiles de capital de propiedad íntegra de la entidad local.

– En cuanto a su contenido, no incluye la totalidad de estados, anexos y justificantes previstos legalmente, siendo especialmente relevante la falta del balance de situación (un promedio del 4 por ciento de entidades), la cuenta de resultados (otro 4 por ciento), el cuadro de financiación anual (un 10 por ciento), el estado de compromisos de gastos con cargo a ejercicios futuros (el 21 por ciento), el estado de la deuda (un 36 por ciento) y el estado de gastos con financiación afectada (el 21 por ciento).

– La configuración política de las entidades locales, puesto que en muchos casos el equipo de Gobierno carece de mayoría suficiente en los Plenos para la aprobación de los presupuestos y de la Cuenta General. Esta situación se ve especialmente agravada en los ejercicios económicos en los que se celebran elecciones locales, en los que la modificación –en algunos casos sustancial– de la composición de los Plenos origina que un mismo presupuesto sea ejecutado por gestores diferentes, lo que, asimismo, influye en la aprobación de la Cuenta General y en su remisión al Tribunal de Cuentas.

– Las deficiencias en el funcionamiento de la Comisión Especial de Cuentas, fundamentalmente en su labor de informe sobre la Cuenta General.

– Las deficiencias y debilidades de los sistemas y procedimientos de control interno, fundamentalmente la función interventora, teniendo en cuenta, en particular, la escasa eficacia, en el orden práctico, de los preceptivos informes emitidos por la Intervención de la entidad local, o, en otros casos, la ausencia de dichos informes.

– La asunción por las entidades locales de nuevas competencias, unida a la insuficiente cualificación técnica de sus funcionarios, especialmente en áreas específicas para las que se requieren conocimientos facultativos diversos (ordenación del territorio, preservación del medio ambiente, planificación familiar, ayuda a la drogadicción, etc.).

3.2. Actuaciones del Tribunal de Cuentas

a) El artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, indica que «... *la iniciativa (fiscalizadora) corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas*», incidiendo en similar sentido el artículo 32 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, al concretar que «*no se dará curso por el Tribunal de Cuentas a nin-*

guna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982». La iniciativa de ambas instituciones, en lo referente a las entidades locales, condiciona sensiblemente la planificación de las fiscalizaciones por el Tribunal, por cuanto dichas instituciones –Cortes Generales y Asambleas Legislativas de Comunidades Autónomas– suelen instar la fiscalización de entidades locales con una población muy reducida y con muy escasos recursos económicos⁸ y, además, un excesivo ámbito temporal (en algunos casos hasta 18 ejercicios económicos).

b) En cuanto a los procedimientos a través de los que se ejercita la función fiscalizadora, hay que señalar lo siguiente:

– En lo que respecta a la **Cuenta General**, teniendo en cuenta el elevado número de entidades y de la escasez de recursos humanos, el análisis de ésta se limita a aspectos meramente formales (verificación de si la misma contiene todos los estados, anexos y justificantes de rendición obligatoria, coherencia interna de sus datos y entre esta y otras fuentes de información, cumplimiento de los trámites en su formación, tramitación y aprobación, etc.)⁹.

⁸ Baste señalar que en los últimos años las Cortes Generales o Asambleas Legislativas autonómicas han requerido la fiscalización de las siguientes entidades: Ayuntamientos de Belmonte de Tajo (Madrid) (1.142 habitantes), Paracuellos de Jarama (Madrid) (5.293 habitantes), Morata de Tajuña (Madrid) (5.438 habitantes), Torres de la Alameda (Madrid) (3.926 habitantes), Pezuela de las Torres (Madrid) (540 habitantes), Torrijos (Toledo) (9.822 habitantes), así como el Consorcio para la Organización de Madrid Capital Europea de la Cultura (COM-92) y la Empresa Mixta de Servicios Funerarios de Madrid. Frente a estas entidades, el Tribunal ha fiscalizado o va a fiscalizar, a su propia iniciativa, las siguientes entidades: Diputación Provincial de Soria, el remanente de tesorería de la Diputación Provincial de Guadalajara, Diputación Provincial de Lugo, Ayuntamiento de Palencia (78.831 habitantes), Ayuntamiento de Alcalá de Henares (Madrid) (163.386 habitantes), Ayuntamiento de Alcorcón (Madrid) (141.465 habitantes), Ayuntamiento de Langreo (Asturias) (50.597 habitantes), Ayuntamiento de Valencia (746.683 habitantes), Ayuntamiento de Oviedo (Asturias) (200.049 habitantes), Ayuntamiento de Cuenca (43.733 habitantes), Ayuntamiento de Santander (Cantabria) (185.410 habitantes) y Ayuntamiento de Logroño (La Rioja) (123.841 habitantes).

⁹ Esta situación parece afectar, asimismo, a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Así, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, en el Informe sobre la Cuenta General de las entidades locales del ejercicio 1993, señala, textualmente, que «la fiscalización por parte de la Sindicatura de las casi 1.900 unidades de comprobación de que se compone la Administración Local representaría, de acuerdo con los datos empíricos que posee esta Sindicatura, un volumen aproximado de 2.000.000 de horas/hombre o, lo que es igual, una plantilla aproximada de 1.300 técnicos destinados exclusivamente a la Administración Local, cifra evidentemente imposible de alcanzar (por volumen y coste) por la Administración Pública de Cataluña. Una comprobación trienal reduciría esta plantilla a 430 auditores, cifra que sigue siendo excesivamente alta».

– El análisis meramente formal de la Cuenta General se complementa con la fiscalización selectiva e integral de determinadas entidades locales, tendiendo las iniciativas más recientes a la fiscalización de las siguientes instituciones:

– Entidades territoriales con población de derecho superior a 50.000 habitantes.

– Entidades locales constituidas para la realización de determinados eventos y con un ámbito temporal muy limitado (en particular los Consorcios constituidos para la realización de determinadas actividades culturales, deportivas, etc.).

– Fiscalización de la privatización, total o parcial, de las sociedades mercantiles de titularidad ciento por ciento de la entidad local.

Este análisis se extiende a la práctica totalidad de las áreas con relevancia económico-financiera (ejecución del presupuesto, estados financieros –en particular en lo concerniente a inmovilizado, endeudamiento, deudores, acreedores y tesorería–, prestación de servicios, ordenación territorial, contratación, etc.), lo que origina, en algunos casos, la realización de un gran número de verificaciones cuyos resultados, por irrelevantes y por ser puestos de manifiesto en fechas muy alejadas del momento en que se realizaron, muy poco o nada aportan a la mejora de la gestión de la entidad fiscalizada.

c) En cuanto a la fiscalización de la contratación administrativa, la mayor parte de las verificaciones tienen por objeto el análisis del cumplimiento de legalidad, por lo que no se tienen en cuenta criterios de eficacia, economía, oportunidad, etc.

d) En lo referente a las denominadas «fiscalizaciones horizontales», si bien se han realizado o se están realizando, entre otras, las referentes al déficit y endeudamiento, a los gastos de personal y al remanente de tesorería, la imposibilidad de verificar documentalmente la información suministrada en cuentas por la propia entidad local condiciona sensiblemente los resultados del análisis.

Por otra parte, el alcance de estas fiscalizaciones horizontales se ha visto condicionado por la falta de homogeneidad en el tratamiento de las materias y en el contenido de las verificaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de Control Externo. Así, el análisis del déficit y endeudamiento de los ejercicios 1994 y 1995 no figura en los Informes de la mayor parte de los Órganos de Control Externo, mientras que en otros casos en aquéllos únicamente aparecen datos agregados.

4. PROPUESTAS PARA MEJORA DEL CONTROL EXTERNO DE LAS ENTIDADES LOCALES

4.1. Racionalización del mapa local

Las deficiencias estructurales señaladas anteriormente, unidas a la cada vez más creciente demanda social de información acerca del destino de los recursos públicos, sugieren la urgente necesidad de racionalizar el sector local, fundamentalmente en un triple sentido:

1. Reducción del número de entidades locales: en este sentido se comparte plenamente el contenido del Informe de la Cámara de Comptos de Navarra sobre el sector público local del ejercicio 1996¹⁰, que en síntesis señala lo siguiente:

a) El sector público local sigue incrementando el número de comunidades y organismos autónomos y sigue sin diseñarse o configurarse un mapa municipal de Navarra que racionalice la gestión y prestación de los servicios, lo que conlleva, en algunos casos, un entramado de organizaciones que se solapan entre sí. En este sentido, la Cámara de Comptos de Navarra cifra que existe en dicha Comunidad una entidad local por cada 668 habitantes, media que alcanza, a nivel nacional, una entidad local por cada 2.650 habitantes.

b) Los propios entes de nueva creación se están dotando de sociedades instrumentales, conformándose, por tanto, una doble estructura organizativa, sin que estén siempre perfectamente definidas y delimitadas las funciones de cada una de ellas.

Como solución a esta situación, la Cámara de Comptos de Navarra propone un nuevo modelo de organización local en el que *«el número de entidades jurídicas se reduzca de manera significativa»*, lo que *«debe servir para una mayor racionalización del gasto local y debe producir una mayor eficacia y eficiencia de la gestión municipal»*, concluyendo, lógicamente, que *«una modificación de esta importancia entraña un cambio sustancial de modelo organizativo y, por tanto, de la legislación vigente»*.

Esta reducción debería iniciarse, razonablemente, por los Ayuntamientos de Municipios con escasa población y por las denominadas «entidades locales menores», subdivisiones de aquéllos para la realización de fines específicos, y que su número (3.698 en todo el territorio nacional) se considera muy elevado y su existencia carece, en la mayor parte de los casos, de justificación alguna.

¹⁰ Informes Generales: *Sector público local*. Ejercicio de 1996 (Cámara de Comptos de Navarra), julio de 1998.

2. Reducción del número de organismos autónomos y sociedades mercantiles, cuya creación no ha obedecido, en la mayor parte de los casos, a criterios de racionalización del gasto o de descentralización y mejora de la gestión.

3. Potenciar la creación de figuras asociativas para la prestación en común de obras y servicios (Mancomunidades de Municipios y Consorcios, fundamentalmente). Con esta actuación se obviarían las dificultades de funcionamiento de las pequeñas entidades, reduciendo costes y mejorando la prestación de los servicios públicos de carácter local, puesto que se constata que en algunos casos éstos sólo pueden realizarse a través de dichas entidades asociativas.

4.2. Modificaciones en el funcionamiento de las entidades locales

1. Implantar, de un modo generalizado, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 17 de julio de 1990, para lo que se requiere, fundamentalmente en las entidades locales con recursos escasos, de la colaboración de otras Administraciones Públicas (en especial Diputaciones Provinciales y Comunidades Autónomas), particularmente en la asistencia técnica.

2. Mejora de los sistemas, procedimientos y recursos humanos referentes al control interno, en cuyo propósito deberán colaborar, asimismo, otras Administraciones Públicas (Estado, Comunidades Autónomas y las propias entidades locales). Al respecto deberían fomentarse las agrupaciones de puestos de Secretario-Interventor, previstas en el artículo 3 del Real Decreto 1732/1994, de 29 de julio, sobre provisión de puestos de trabajo reservados a funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, o bien arbitrar las medidas necesarias para propiciar una mayor estabilidad en estos puestos y un menor coste para los Ayuntamientos¹¹.

3. Dotarse de instrumentos contables informáticos que permitan la más completa información y sirvan de elemento auxiliar en la gestión habitual de la propia Corporación. Esta informatización contable deberá permitir las interrelaciones de la misma con las unidades de gestión de la Corporación, con objeto de que las actividades generadoras de derechos y obligaciones de carácter económico-financiero originadas en dichas unidades de gestión tengan un reflejo automático y «en tiempo real» en la contabilidad.

¹¹ Estas cuestiones ya cuentan con un pronunciamiento del Tribunal de Cuentas en el Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Belmonte de Tajo (Madrid), ejercicios 1994 y 1995, aprobado por su Pleno el 30 de junio de 1998.

4. Potenciar la Comisión Especial de Cuentas como órgano de participación de los grupos políticos. Sobre este punto se suscribe lo señalado por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña en su informe sobre la Cuenta General de las Corporaciones Locales, ejercicio 1993, en el que se indica que esta Comisión Especial de Cuentas debería estar asistida por equipos técnicos.

5. Agilizar la tramitación de la Cuenta General en el seno de la propia Corporación y elaborar la misma conforme a las normas de aplicación y rendirla en los plazos previstos. Todo ello con independencia de que deberían arbitrarse las medidas legislativas para la reducción del plazo para la presentación de la Cuenta General ante el Tribunal de Cuentas (fijado, en la Ley de Haciendas Locales, en el 15 de octubre del ejercicio inmediato siguiente), con la subsiguiente reducción del período en el que el Tribunal pudiera presentar los resultados de la fiscalización. Esta circunstancia se vería facilitada, asimismo, por la rendición de la misma en soporte informático.

Por otra parte, las dificultades para la aprobación de la Cuenta General inherentes a la configuración política de las entidades locales, básicamente el hecho de la situación en minoría de los equipos de Gobierno de una buena parte de aquéllas, aconsejan la conveniencia de arbitrar medidas para que, con independencia de que la Cuenta General deba ser aprobada por el órgano de máxima representación de la entidad (su Pleno), el Tribunal de Cuentas o los Órganos de Control Externo dispongan de documentación y antecedentes alternativos que permitan la realización de sus funciones, aun cuando la Cuenta General no esté aprobada ni presentada ante el Tribunal de Cuentas.

4.3. Simplificación de la contabilidad

En virtud de la configuración de las entidades locales y teniendo en cuenta que la mayor parte carecen de recursos económicos y de funcionarios con la suficiente cualificación, las entidades locales de menor población y con presupuestos más escasos deberían disponer de un sistema contable que, garantizando la información mínima requerible, no suponga, *de facto*, un estrangulamiento (financiero y de funcionamiento) de la entidad. Sobre este particular, en las Jornadas de Coordinación de Corporaciones Locales, organizadas por la Comisión de Formación de los Órganos de Control Externo del Estado español, en Lanzarote, los días 25 y 26 de marzo de 1995, tras analizar las repercusiones en la implantación de las Instrucciones de Contabilidad de 17 de julio de 1990 y a la vista de las iniciativas de reforma promovidas por la Intervención General de la Administración del Estado, se llegó a las siguientes conclusiones:

1. Para facilitar la llevanza de la contabilidad y agilizar la rendición de Cuentas ante los Órganos de Control Externo, entre el régimen actual de dos grupos de entidades¹² y el propuesto en la reforma (ampliando éstos hasta cinco), sería suficiente contar con tres grupos, que en el propio proyecto de reforma se incluyen a modo de alternativa a la propuesta, siendo éstos los siguientes:

a) Corporaciones Locales con población de derecho superior a 20.000 habitantes: deberían seguir el actual sistema normal, aplicable para entidades territoriales con población de derecho superior a 5.000 habitantes.

b) Corporaciones Locales con población de derecho entre 3.000 y 20.000 habitantes, introduciendo, incluso, una corrección en función del presupuesto y si éste supera a la cuantía que se establezca: se aplicaría el modelo simplificado actual previsto para las entidades territoriales con población de derecho inferior a 5.000 habitantes.

c) Corporaciones Locales con población de derecho inferior a 3.000 habitantes, baremo matizable en función del presupuesto: se aplicaría un sistema contable supersimplificado.

2. Con carácter general, todas las Corporaciones Locales, sea cual sea su régimen contable, deberían:

a) Ajustar su contabilidad a los principios del Plan General de Contabilidad Pública, permitiendo que las cuentas reflejen la imagen fiel de su situación económica, financiera y presupuestaria.

b) Implantar procedimientos de registro de operaciones que faciliten la elaboración de cuentas anuales y el conocimiento, en tiempo real, de la auténtica situación.

c) Utilizar modelos uniformes de estados, cuentas y registros de contabilidad.

4.4. Modificaciones en los procedimientos del Tribunal de Cuentas

1. Las entidades locales deberían ostentar, en determinados supuestos y cumpliéndose un mínimo de requisitos, la iniciativa para

¹² Según se ha señalado anteriormente, el actual sistema, aprobado por las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, configura dos regímenes contables distintos, aunque de estructura similar: el primero, o modelo simplificado, a aplicar por las entidades territoriales con población de derecho inferior a 5.000 habitantes, y el segundo, o modelo normal, aplicable por el resto de entidades.

instar del Tribunal de Cuentas el ejercicio de la función fiscalizadora, reservada en exclusiva, a tenor de las previsiones de los artículos 45 de la Ley Orgánica 2/1982 y 32 de la Ley 7/1988, que en consecuencia deberían ser modificados, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas de Comunidades Autónomas, lo que evitaría que el Tribunal, de un modo generalizado, rechace cualquier petición en este sentido proveniente de aquéllas.

2. Las Asambleas Legislativas de Comunidades Autónomas deberían utilizar otros criterios en la selección de entidades cuya fiscalización sea instada del Tribunal, revisando, asimismo, la tendencia de requerir la fiscalización de períodos de tiempo muy extensos, puesto que los resultados de la fiscalización, cualquiera que sea su contenido, pierden la más mínima eficacia.

3. Con objeto de que los resultados sean conocidos en un plazo más corto de tiempo, deberán:

a) Agilizarse los procedimientos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas, acercando los ejercicios analizados al momento en que se emite el correspondiente Informe.

b) Reducir el número de ejercicios a fiscalizar, siendo lo deseable que éste solamente corresponda al último en que deberían haberse rendido las cuentas o circunscribirse a aquel en el que se entienda que existan áreas de riesgo susceptibles de fiscalización.

c) Modificar sustancialmente el contenido del Informe Anual, reduciendo su extensión y contenido, en algunos casos, meramente descriptivo y heterogéneo en cuanto al tratamiento de materias comunes, debiendo resaltar en el mismo los aspectos más relevantes deducidos del examen de las cuentas anuales y de cualesquiera otras comprobaciones. Ello permitiría, asimismo, que su publicación no se distanciase excesivamente del año al que se refiere (en la actualidad se aprueba con un retraso medio, en lo concerniente a Corporaciones Locales, de tres años). Una alternativa al modelo actual pudiera ser la elaboración de una memoria en la que se relacionasen todas las fiscalizaciones realizadas por el Tribunal en el ejercicio, acompañada de un resumen de las principales conclusiones y recomendaciones que aparecerían, en extenso, en los Informes específicos, así como de las propuestas de mejoras para la gestión del sector público.

d) Racionalizar el programa anual de fiscalizaciones, utilizando criterios de selección que tengan una directa relación con los objetivos pretendidos, con el volumen de los recursos que manejan las entidades a fiscalizar y con la relevancia de las áreas a seleccionar.

4. Para una mayor eficacia en la función fiscalizadora, y teniendo en cuenta la complejidad y peculiaridad de algunas de las actuaciones propias de las competencias de las entidades locales, el Tribunal de Cuentas debería incorporar a sus equipos de fiscalización a expertos facultativos en dichas materias, posibilidad prevista en el artículo 7 de la LOTCu.

5. Dentro del Tribunal de Cuentas deberán llevarse a efecto cuantas iniciativas, incluso la propuesta a las Cortes Generales, de las pertinentes modificaciones legales que conduzcan a que las entidades locales puedan rendir cuentas en soporte informático¹³ que, con las suficientes garantías técnicas de inalterabilidad y acompañado de los imprescindibles documentos que avalen la autenticidad de aquél, redunden en la eficacia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y en la mayor agilización de sus procedimientos, acercando éstos al período de referencia y eliminando retrasos que, en la mayor parte de los casos, hacen que las conclusiones obtenidas en los informes pierdan una gran parte de su interés, cuando no dejan éste sin efecto alguno.

6. Por otra parte, las líneas de actuación más adecuadas para la fiscalización por el Tribunal de Cuentas de las entidades locales pueden sintetizarse en las siguientes:

a) Los análisis meramente formales de las cuentas rendidas, en la mayor parte de los casos incompletas, deberían sustituirse con la realización de un mayor número de fiscalizaciones selectivas, concretadas en Corporaciones con una cierta relevancia económico-financiera, y dentro de éstas la fiscalización debería concentrarse en un reducido número de áreas, operaciones o procedimientos.

b) Deberá potenciarse la fiscalización horizontal de determinadas áreas de riesgo. En este sentido, el Tribunal de Cuentas debería fiscalizar aspectos relevantes, tales como el déficit y endeudamiento (ya realizado en los ejercicios 1994 y 1995), los gastos de personal (en

¹³ Sobre este aspecto, en la Consulta número 6/97 de la Intervención General de la Administración del Estado se fijan las siguientes conclusiones: «Primera: se considera admisible la obtención de los libros de contabilidad por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, cualquiera que sea su soporte (discos ópticos, disquetes...), con los requisitos establecidos en la Ley. Segunda: los requisitos de validez de los libros de contabilidad así obtenidos son, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.5 de la Ley 30/1992, acreditar la autenticidad, integridad y conservación de la información contable y garantizar el cumplimiento de las prescripciones establecidas, en relación con la materia, en la Ley reguladora de las Haciendas Locales y en la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local. Tercera: de acuerdo con el artículo 185 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, se considera que el órgano competente para regular la obtención de los libros de contabilidad por medios electrónicos, informáticos y telemáticos es el Pleno, dado el carácter contable de la norma a dictar.»

particular los convenios suscritos entre las entidades locales y los órganos de representación de dicho personal) y el remanente de tesorería.

c) La descentralización de servicios prestados hasta fechas recientes por Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales y Forales en otras entidades con personalidad jurídica propia hace necesaria la fiscalización de estas nuevas figuras. Asimismo, la creciente proliferación de entidades de tipo asociativo (Mancomunidades, Consorcios, Agrupaciones de Municipios) también aconseja que el Tribunal fiscalice estas entidades.

d) En lo referente a la contratación administrativa, deberá reducirse el número de operaciones analizadas y el enfoque de la fiscalización, concentrando los recursos disponibles en un número muy reducido de operaciones de cada entidad –lo que permitiría ampliar la fiscalización a un mayor número de entidades– y verificar no solamente los aspectos legales y de tramitación del expediente, sino cualesquiera otros referentes a la racionalidad del gasto y a su eficacia y economía.

4.5. Relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas

Para que todas estas instituciones puedan cumplir las funciones asignadas en su propia legislación, atendiendo a los criterios de eficiencia y economía y en aras a dar plena virtualidad a los principios constitucionales de objetividad, eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, eliminando duplicidades y disfuncionalidades, deberá impulsarse la coordinación entre todas las instituciones en el siguiente sentido:

1. Potenciar el funcionamiento de la Comisión de Coordinación, integrada por Consejeros de todos los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas y del Tribunal de Cuentas, con la finalidad básica de establecer los criterios comunes y las bases de la cooperación entre ambas instituciones, especialmente en relación con los cometidos asignados legalmente al Tribunal de Cuentas. Dicha Comisión de Coordinación debería encaminar sus actuaciones, entre otras materias, a las siguientes:

a) Fijar los principios mínimos respecto al contenido del Informe Anual de cada uno de los Órganos de Control Externo y del general del propio Tribunal.

b) Coordinar la realización de actividades a fin de evitar las innecesarias duplicidades en las actuaciones del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo.

c) Impulsar la realización de fiscalizaciones horizontales sobre materias comunes en todas las Comunidades Autónomas y sobre las entidades locales de todas ellas, al menos de las más representativas.

d) Potenciar las funciones de la Comisión de Formación como foro de intercambio de experiencias profesionales.

e) Dictar normas de fiscalización de aplicación en todas las entidades.

f) Proponer, en su ámbito, a las Cortes Generales y a las Asambleas Legislativas de Comunidades Autónomas las pertinentes modificaciones legales en aras de la armonización de las disposiciones de carácter común, con lo que se solventarían las diferencias actualmente existentes en relación con las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo.

2. Creación de un Comité Técnico, integrado por funcionarios de todos los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas y del propio Tribunal, con las siguientes finalidades:

a) Proponer a la Comisión de Coordinación las técnicas comunes aplicables en las fiscalizaciones y en el examen y comprobación de las cuentas, cuyos resultados serán elevados a la Comisión de Coordinación.

b) Servir de apoyo técnico a la Comisión de Coordinación y debatir cuantas materias le sean encomendadas por ésta, formulando a la misma, en su caso, las correspondientes propuestas.

ANEXO I
CLASIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES¹⁴

	Entidades locales básicas (1)	Entes dependientes			Total (4) = 1 + 3
		Org. aut. (1)	Soc. merc. (2)	Suma (3)	
Diputaciones Provinciales y Forales	41	121	54	175	216
Cabildos Insulares	7	21	12	33	40
Consejos Insulares	3	4	–	4	7
Ayuntamientos	8.095	1.618	591	2.209	10.304
Entidades locales menores	3.698	–	–	–	3.698
Comarcas	49	27	10	37	86
Áreas metropolitanas	3	1	7	8	11
Agrupaciones de Municipios	67	–	1	1	68
Mancomunidades de Municipios	855	9	16	25	880
TOTALES	12.818	1.801	691	2.492	15.310

¹⁴ Fuente: *Censo de entes* (Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Ministerio de Economía y Hacienda).

ANEXO 2
ESTRUCTURA DE LOS MUNICIPIOS DE ESPAÑA

	Total	Hasta 100		De 101 a 1.000		De 1.001 a 5.000		De 5.001 a 50.000		Más de 50.000	
		Núm.	%	Núm.	%	Núm.	%	Núm.	%	Núm.	%
Andalucía	770	2	–	175	23	347	45	225	29	21	3
Aragón	729	129	18	486	67	94	13	19	2	1	–
Asturias	78	–	–	16	21	31	40	26	33	5	6
Baleares	67	–	–	10	15	28	42	28	42	1	1
Canarias	87	–	–	1	1	27	31	55	63	4	5
Cantabria	102	1	1	30	29	54	53	15	15	2	2
Castilla-La Mancha	915	177	19	457	50	220	24	55	6	6	1
Castilla y León	2.247	401	18	1.552	69	246	11	40	2	8	–
Cataluña	944	30	3	496	52	260	28	139	15	19	2
Valencia	540	18	3	214	40	174	32	123	23	11	2
Extremadura	382	1	–	178	47	160	42	40	10	3	1
Galicia	314	–	–	11	4	173	55	123	39	7	2
Madrid	179	11	6	56	31	66	37	33	19	13	7
Murcia	45	–	–	2	4	7	16	33	73	3	7
Navarra	272	34	13	157	58	65	24	15	6	1	–
País Vasco	250	3	1	108	43	76	31	56	22	7	3
La Rioja	174	44	25	103	59	20	12	6	3	1	1
TOTALES	8.095	851	11	4.052	50	2.048	25	1.031	13	113	1