

La fiscalización externa de los ingresos en el sector local

Isabel Brusca Aljarde

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Zaragoza

1. INTRODUCCIÓN

Como instituciones responsables de la fiscalización, los Órganos de Control Externo tienen encomendado el control y fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público, quedando, por tanto, bajo su competencia tanto lo que se refiere a los gastos como a los ingresos públicos. Mientras el control y fiscalización de los gastos públicos ha recibido atención continua en la labor de estas Entidades, los ingresos públicos han sido tradicionalmente objeto de menor énfasis. Su fiscalización no es normalmente objetivo prioritario; si bien hay que ser conscientes, no obstante, de que tampoco existe homogeneidad al respecto entre los distintos Órganos de Control, por lo que no puede aplicarse esta apreciación de forma global.

Sin embargo, los ingresos públicos constituyen una contribución coactiva del patrimonio de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que su control resulta básico como medio de evitar actuaciones fraudulentas por parte de los gestores públicos. Creo que en esto sí existe consenso tanto por parte de los OCEX como de los poderes públicos y de los propios ciudadanos. Sin embargo, también somos conscientes de las dificultades y problemas que plantea la fiscalización de los ingresos, quizá incluso más compleja que la fiscalización de los gastos, como plantea Galván (1999, pp. 35-36).

Ante esta situación parece conveniente ahondar una vez más en la fiscalización de los ingresos públicos, aspecto al que dedicamos el presente trabajo. En todo caso, y ante la imposibilidad de abordar los distintos subsectores que integran el sector público, hemos considerado conveniente centrarnos únicamente en el ámbito de las Administraciones locales. La elección de éstas se ha basado en la consideración de que la mayor parte de los OCEX tienen competencias de fiscalización sobre estas Entidades, dedicando parte de su actividad a las mismas y, lo que es todavía más importante, sería incluso deseable que se incrementase su fiscalización, ya que, como se constata en Carreras (2003), todavía queda mucho camino por recorrer en el control del sector local. A ello se une igualmente el interés del tema por las recientes novedades que se han producido en este ámbito, tanto por la reforma de la financiación de las Entidades locales como por la novedad que supone la introducción en estas Entidades del objetivo de estabilidad presupuestaria.

Teniendo en cuenta los recursos financieros de estas Entidades, regulados en la LRHL, hemos dividido este trabajo en cuatro epígrafes destinados al estudio de las respectivas fuentes financieras:

- Los ingresos tributarios y su fiscalización.
- Ingresos por subvenciones y su fiscalización.
- Operaciones de crédito y estabilidad presupuestaria desde la perspectiva de la fiscalización.
- Financiación de infraestructuras mediante iniciativa privada y su fiscalización por parte de los OCEX.

Cada una de estas áreas serán abordadas desde las diferentes perspectivas de la fiscalización, como son la auditoría de legalidad, financiera y operativa.

En todo caso, y en tanto que es aplicable a todo tipo de ingresos, una cuestión importante a la hora de fiscalizar los ingresos es realizar la revisión de los sistemas de control interno. Aquellas Entidades que cuentan con adecuados sistemas de control interno, y que efectivamente aplican los mismos, presentarán un perfil más idóneo para la fiscalización de los ingresos, dado que será más fácil detectar las posibles irregularidades existentes en la gestión de ingresos. Como recogen las Normas de Auditoría del Sector Público, debe efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno, y en base a ello planificar la auditoría, determinando la naturaleza y la extensión de las pruebas a realizar. Es preciso establecer un sistema de control interno efectivo en el cual se pueda apoyar el control externo, que permita elevar a definitivos y utilizables por la auditoría externa los análisis obtenidos en la auditoría interna.

2. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y SU FISCALIZACIÓN

Además de la participación en los tributos del Estado y las posibles recargas exigibles sobre los tributos de otras Entidades, las Entidades locales cuentan con su propia capacidad impositiva para hacer frente a la financiación de los gastos y servicios a prestar. La LRHL contempla cinco figuras impositivas.

Los impuestos sobre inmuebles, sobre actividades económicas y sobre vehículos de tracción mecánica son obligatorios y comunes a todas las Entidades, regulados por la propia LRHL, si bien las Entidades pueden decidir sobre la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias en sus propias ordenanzas fiscales, haciendo uso de las facultades que les confiere la ley a este respecto. Según los datos agregados de las liquidaciones presupuestarias de las Entidades locales del año 1999, estos tres impuestos suponían en dicho año, aproximadamente, el 30% de los ingresos no financieros.

El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos son opcionales para las Entidades locales, y éstas tienen capacidad para acordar la imposición y supresión de sus tributos, así como para aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras, adaptándose a las normas recogidas en la Ley General Tributaria y demás Leyes reguladoras de la materia, al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas. En el año 1999 los dos impuestos anteriores suponían aproximadamente el 7% del total de ingresos financieros.

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales ha introducido algunas novedades en el funcionamiento de estas figuras, en especial el impuesto sobre bienes inmuebles y el impuesto sobre actividades económicas. Ahora bien, la principal novedad de dicha Ley reside en la modificación de la participación en los tributos del Estado, incluyendo la cesión de los rendimientos de la recaudación de algunos impuestos estatales, como el IVA y el IRPF, para algunas Entidades (las que tienen una población superior a 75.000 habitantes, son capitales de provincia o de Comunidad Autónoma). Además, para estos Entes se establece la participación en un fondo complementario de financiación. Para los municipios no incluidos en el modelo de cesión se mantiene la participación en los tributos del Estado con algunos cambios relativos a la determinación del montante global de la financiación y a la distribución de esta partida entre las distintas Entidades afectadas.

Lejos de hacer un análisis de estos ingresos tributarios, pretendemos simplemente hacer una reflexión relativa a su fiscalización y que, sin duda, engloba cierta complejidad como consecuencia de la diversidad de figuras y formas de gestión de las mismas que podemos encontrar.

Dejando al margen la participación en los tributos del Estado y las recargas exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades, vamos a referirnos a la fiscalización de ingresos tributarios de las Entidades locales, si bien sin hacer un análisis detallado de cada una de ellas; nos referiremos de una manera global a las principales áreas objeto de estudio en la fiscalización de los ingresos tributarios desde la perspectiva de los tres tipos de auditoría.

Cabe a este respecto resaltar la novedad introducida en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local en los municipios de gran población¹, donde se prevé un órgano de gestión tributaria responsable de ejercer como propias las competencias que atribuye la legislación a la Administración tributaria local, y en particular: la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales; la recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de derecho público del Ayuntamiento; la tramitación y resolución de los expedientes sancionadores tributarios relativos a los tributos cuya competencia gestora tenga atribuida; el análisis y diseño de la política global de ingresos públicos en lo relativo al sistema tributario municipal; la propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento; el seguimiento y la ordenación de la ejecución del presupuesto de ingresos en lo relativo a los ingresos tributarios. La creación de este órgano facilita, sin duda, la gestión tributaria de estos municipios, así como su fiscalización.

Auditoría de legalidad

La auditoría de legalidad se basará en el análisis del cumplimiento de la normativa aplicable a los ingresos tributarios en cada una de sus fases, como son presupuestación inicial, modificaciones presupuestarias y ejecución de los ingresos tributarios.

¹ Se consideran tales: los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes, los municipios capitales de provincia cuya población supere los 175.000 habitantes, y cuando así lo decidan las Asambleas Legislativas correspondientes, los municipios capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas, o los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

En relación a la presupuestación inicial, debe procederse a la revisión de las bases de cálculo de las previsiones de ingresos mediante el análisis de la adecuada estimación de los ingresos tributarios. En las modificaciones presupuestarias en las que el recurso proceda de ingresos tributarios habrá que analizar si efectivamente corresponde a mayores derechos reconocidos o recaudaciones por encima de las previstas.

Sin duda es la liquidación del presupuesto de ingresos la que requiere mayor atención, en la que cabría referirse a las dos fases: liquidación o reconocimiento de derechos y la extinción del derecho, ya sea por recaudación o anulación. Cabría igualmente realizar una revisión de los procedimientos de inspección tributaria llevados a cabo por la Entidad.

En relación a la *liquidación de los derechos*, para llevar a cabo el control legal es preciso comprobar los siguientes aspectos:

- Revisión de los censos, padrones y catastros aprobados, así como de la adecuada determinación de los valores catastrales sujetos a imposición. Debe revisarse el sistema de elaboración, sistema de modificación o el seguimiento realizado de los mismos.
- Comprobar que la aprobación de las ordenanzas fiscales, que debería haberse realizado previamente a la aprobación del presupuesto se ha ajustado a lo establecido en la normativa en aspectos tales como la aprobación inicial, información pública o aprobación definitiva.
- Revisión de los tipos de gravamen aplicados o de los coeficientes de las distintas figuras tributarias, así como de las exenciones, beneficios fiscales y bonificaciones aplicadas. Debe comprobarse tanto su adecuada aprobación y justificación como su correcta aplicación.
- Control de las liquidaciones practicadas por la propia Entidad, comprobando la adecuada determinación de la base liquidable, las bonificaciones aplicadas y las cuotas líquidas resultantes.
- Procedimientos de control y comprobación de las autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes directamente, tanto en cuanto a las bases de cálculo como a los tipos y plazo de pago, e incluso pago del recurso de apremio, si procede.

Respecto a la extinción de derechos, ésta puede ser por anulación o por recaudación.

La fiscalización de los *derechos anulados* implica un análisis de las causas de la anulación y si ha sido realizada por la propia Entidad o

es consecuencia de una resolución del órgano económico-administrativo o jurisdiccional competente. También puede deberse a una insolvencia del deudor, en cuyo caso será necesario comprobar la adecuada calificación. En el caso de ingresos tributarios de ejercicios anteriores, pueden igualmente anularse los derechos por prescripción de los mismos, cuyo plazo se fija en cuatro años en la nueva Ley General Presupuestaria.

En cuanto a la *recaudación*, debe revisarse la gestión de cobro de los tributos realizada, comprobando que no existe fraude en el pago de los mismos, así como de los recargos de apremio correspondientes. Es preciso diferenciar entre los cobros correspondientes a ingresos del ejercicio y los correspondientes a ejercicios anteriores.

En el caso de cobros a través de Entidades colaboradoras es preciso comprobar la presentación oportuna de la información correspondiente, así como el ingreso efectivo de los importes en el momento correspondiente.

Debe analizarse también el seguimiento realizado de los importes vencidos y no cobrados, requerimientos realizados para el cobro de los mismos, recaudación ejecutiva, etc.

Es posible también que se haya producido un aplazamiento y fraccionamiento de los derechos, en cuyo caso deberá analizarse la adecuación del procedimiento y si se han incorporado o no intereses en función de lo establecido en las ordenanzas fiscales.

Por último, en los casos de *devolución de ingresos* debe observarse si corresponde a errores en las liquidaciones recaudadas y se procede a la devolución del ingreso, o si se trata de ingresos duplicados o por exceso.

Auditoría financiera

La auditoría financiera estará dirigida a evaluar si la Entidad ha aplicado dichos principios en la contabilización y registro de los ingresos tributarios. En general, para los ingresos tributarios, puede decirse que es el acto de liquidación del derecho asociado al ingreso el que nos permite conocer el importe y, por tanto, el que determina el momento del reconocimiento de ingresos. El registro contable de un ingreso en los estados financieros dará lugar al reconocimiento de un derecho de cobro que indica el crédito de la Entidad frente a un tercero, en virtud del cual el deudor queda obligado a satisfacer a la Entidad una determinada cantidad de dinero en un momento concreto.

Además, es posible que en ocasiones se produzca de forma simultánea el derecho y el cobro del ingreso, para los ingresos tributarios sin contraído previo, como es el caso de las autoliquidaciones. E incluso, cuando el cobro se produce a través de entidades colaboradoras, puede producirse antes que el reconocimiento del derecho, dando lugar a los cobros pendientes de aplicación.

La auditoría financiera deberá verificar:

- Si los ingresos tributarios han sido registrados adecuadamente, así como que se han registrado todos los cobros efectuados, dando aplicación definitiva a aquellos sobre los que se haya dispuesto de la información correspondiente. En este sentido, en los casos de gestión tributaria delegada o de recaudación a través de entidades colaboradoras, sería conveniente proceder a una conciliación de los saldos pendientes de aplicar.

- Comprobar que los ingresos tributarios son liquidados oportunamente y registrados contablemente cuando corresponde, ya que a veces se produce un desfase considerable entre el devengo del tributo y la liquidación del mismo.

- Otra cuestión importante es comprobar la adecuación del saldo de derechos pendiente de cobro, tanto de derechos de presupuesto corriente como de derechos de presupuestos cerrados, constatando que se trata realmente de importes adeudados por los contribuyentes, procediendo igualmente a la conciliación con entes delegados y colaboradores.

- Si se ha realizado una adecuada estimación de los morosos y su repercusión en el remanente de tesorería y en los saldos de balance. Aunque la normativa actual no establece la obligación de dotar provisiones que reflejen el riesgo de insolvencia con respecto al cobro de los derechos de que se trate, sí se refiere a ello para determinar el remanente de tesorería, por lo que es preciso comprobar que se han realizado las correcciones valorativas que proceden para la determinación del remanente de tesorería, dado que en otro caso los valores obtenidos pueden ser simplemente ficticios y no reflejan la capacidad de financiar gastos para el próximo ejercicio. En principio, corresponde al Ayuntamiento establecer los criterios para determinar los saldos de dudoso cobro.

Tras la reforma contable en la Administración Local, con la obligación de dotar provisiones puede ser más fácil la estimación de dicho remanente. El Plan General de Contabilidad Pública prevé incluso que se doten provisiones por devolución de impuestos.

Auditoría operativa

Aunque el control de los ingresos tributarios difícilmente responderá a las perspectivas de la auditoría operativa, se tratará de analizar la eficacia en el proceso de gestión de ingresos tributarios, y concretamente pueden analizarse los siguientes aspectos:

- Verificar si las previsiones se han traducido en derechos liquidados y éstos se han cobrado realmente. Es decir en qué medida los derechos previstos por recursos tributarios se han convertido en cobros reales y, por tanto, recursos disponibles para la financiación de gastos.
- En qué medida los derechos pendientes de cobro de ejercicios anteriores se traducen en cobros efectivos.
- Podría analizarse también si las exenciones y beneficios fiscales de los impuestos han conseguido los objetivos que se deseaban, aunque lógicamente su evaluación resulta bastante difícil y subjetiva.
- En el caso de las contribuciones especiales, también debería comprobarse si éstas se han aplicado realmente a la finalidad para la que fueron aprobadas y el grado de satisfacción de los beneficiarios.

3. INGRESOS POR SUBVENCIONES Y SU FISCALIZACIÓN

Las subvenciones son recursos entregados a la Entidad como ayuda al cumplimiento de sus fines y, por tanto, no sujetas a contraprestación. Dichas subvenciones pueden ir dirigidas a la financiación de gastos corrientes o, como es habitual, a la financiación de gastos de capital, tratándose en todo caso de financiación finalista, origen de los denominados gastos con financiación afectada. Así, la propia LRHL señala que las subvenciones de toda índole que obtengan las Entidades locales con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviere prevista en la concesión.

La necesidad de llevar a cabo una regulación concisa y concreta sobre las subvenciones y su control ha llevado a la reciente aprobación de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y que, sin duda, supone un avance muy importante en esta materia, superando las insuficiencias del régimen anterior y tratando de instaurar procedimientos que aseguren una adecuada gestión y un eficaz control de las subvenciones. En este sentido, la Ley General de

Subvenciones se dirige a regular con carácter general los elementos del régimen jurídico de las subvenciones y contiene los aspectos generales y fundamentales de las mismas. En relación a las subvenciones recibidas por las Entidades locales, ya sea de la Administración General del Estado o de otras Administraciones Públicas, la Ley señala que se regirán por su normativa específica, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de esta Ley de Subvenciones.

La Ley General de Subvenciones se refiere al control financiero de las subvenciones, competencia que queda atribuida a la Intervención General de la Administración del Estado, a quien corresponde igualmente establecer, de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la necesaria coordinación de controles en las ayudas y subvenciones financiadas total o parcialmente con cargo a fondos comunitarios, manteniendo a estos solos efectos las necesarias relaciones con los órganos correspondientes de la Comisión Europea, de los Entes territoriales y de la Administración General del Estado. Todo ello sin perjuicio de las funciones que la Constitución y las Leyes atribuyen al Tribunal de Cuentas.

Por otra parte, en la medida en que las subvenciones formen parte de la actividad de las Entidades bajo su competencia, hay que entender que su fiscalización quedará a cargo de los Órganos de Control Externo. En un principio, sin olvidar las atribuciones al respecto de las respectivas Leyes de creación, corresponderá a los Órganos de Control Externo tanto el control de las subvenciones concedidas por las Entidades locales como el de las recibidas por las mismas.

Si nos centramos exclusivamente en la fiscalización a realizar por los Órganos de Control Externo de las subvenciones recibidas por las Entidades locales, ésta puede abarcar los tres tipos de auditoría mencionados.

Auditoría de legalidad

Para verificar si la Entidad local cumple con la legalidad vigente en la gestión de las subvenciones, esta auditoría deberá ocuparse de la revisión de los siguientes aspectos:

- Asegurarse de que se han aportado los justificantes requeridos en las órdenes de la convocatoria o convenios y que éstos son originales.
- Comprobar que no existen diferencias entre los gastos efectivamente realizados y los acreditados o justificados ante la institución concedente.

- La justificación se ha llevado a cabo en las circunstancias y plazos establecidos y no existen razones para el reintegro.
- Analizar el cumplimiento de las condiciones impuestas para la concesión de las subvenciones.
- Verificar la adecuada aplicación de las subvenciones a los fines para los que fueron concedidas. Debe justificarse el gasto de la actividad subvencionada, aunque la subvención sea inferior al gasto realizado.
- Debe prestarse especial atención a las obras y servicios cofinanciados, tratando de comprobar la adecuación entre la firma del contrato y la ejecución de la obra.

Auditoría financiera

Este tipo de auditoría deberá constatar la adecuada imputación de las subvenciones, tanto en el área presupuestaria como en la contable. Respecto a la imputación presupuestaria, corresponde simplemente revisar la adecuada imputación al concepto que corresponda, en función del origen de la subvención, de los capítulos IV o VII, según se trate de subvenciones corrientes o de capital.

En relación al reconocimiento contable, las normas contables vigentes para la Administración Local no establecen ningún precepto al respecto, mientras que el documento nº 4 de la IGAE señala que las subvenciones deben reconocerse como tales en el momento en que se produzca el incremento del activo. No obstante, puede reconocerse el derecho con anterioridad si se conoce de forma cierta que el Ente concedente ha dictado el reconocimiento de su correlativa obligación. Los reintegros de subvenciones recibidas en el ejercicio suponen menores ingresos por transferencias.

Además, según la actual Instrucción para la Administración Local, si dichas subvenciones son recibidas para el establecimiento de la estructura básica de la Entidad local, tratándose, por tanto, de subvenciones de capital, las mismas se imputan a una cuenta de financiación básica, donde quedarán registradas hasta su incorporación a patrimonio, o en su caso hasta que sean reintegradas. Sin embargo, parece que en la nueva Instrucción se ha optado por la solución del PGCP, y todo tipo de subvenciones son consideradas ingresos del ejercicio, sean éstas corrientes o de capital.

Por otra parte, en caso de existir saldos pendientes de cobro por estos conceptos, se deberá comprobar su adecuación, solicitando con-

firmación a los deudores correspondientes para comprobar si esos derechos pendientes de cobro son adecuados.

Cuando se trata de subvenciones finalistas destinadas a la financiación de gastos de capital cuya ejecución traspasa un ejercicio económico, debe comprobarse el ritmo de ejecución de las inversiones y las subvenciones correspondientes, analizando los posibles desfases temporales que pueden producirse en la ejecución de unas y otras, así como si se han realizado de forma adecuada los ajustes correspondientes en el resultado presupuestario y en el remanente de tesorería.

Auditoría operativa

Este control tendrá por objeto verificar si se han conseguido con eficacia los objetivos perseguidos a través de la subvención por la Administración otorgante, lo que implica no solo comprobar si la subvención ha sido debidamente aplicada y la inversión ha sido llevada a cabo, sino si dicha subvención e inversión ha servido para la prestación de los servicios que se pretendía, y cuál es realmente el grado de utilización de esa nueva inversión, y si se ha trasladado o no a un incremento de la satisfacción y calidad de vida de los ciudadanos.

Deberá igualmente hacerse un análisis de la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos recibidos a través de la subvención.

4. OPERACIONES DE CRÉDITO Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU FISCALIZACIÓN

Otro de los recursos financieros a disposición de las Entidades locales son los procedentes de operaciones de crédito. En el año 1998 dichos ingresos se elevaban al 9% de los ingresos totales, mientras en el año 1999 dicho porcentaje descendió al 8%.

El recurso a las operaciones de crédito puede tener distintos objetivos y se puede instrumentalizar de diferentes formas:

1. Para financiar inversiones a largo plazo, así como para la sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, pueden utilizarse las siguientes opciones: *a)* emisión de deuda pública; *b)* contratación de préstamos y créditos; *c)* cualquier otra apelación al crédito público o privado, y *d)* conversión y sustitución total o parcial de operaciones preexistentes.

2. Para cubrir desfases temporales de liquidez pueden concertarse operaciones de crédito a corto plazo, con vencimiento inferior a un ejercicio económico. Se consideran a estos efectos operaciones de crédito a corto plazo, entre otros: i) anticipos percibidos de entidades financieras a cuenta de los productos recaudatorios de los impuestos devengados y liquidados a través de padrón o matrícula; ii) préstamos y créditos concedidos por entidades financieras para cubrir desfases transitorios de tesorería, y iii) las emisiones de deuda por plazo no superior a un año.

3. Excepcionalmente pueden utilizarse recursos procedentes de operaciones de crédito para financiar nuevos o mayores gastos, por operaciones corrientes, que expresamente sean declarados necesarios y urgentes bajo el cumplimiento de determinadas condiciones. En ese caso, el crédito solo podrá instrumentarse mediante préstamos o créditos concertados con entidades financieras.

4. En caso de que se obtenga un remanente de tesorería negativo, y no sea posible proceder a la reducción de gastos del nuevo presupuesto, se puede acudir al concierto de una operación de crédito por su importe. En ese caso, el crédito solo podrá instrumentarse mediante préstamos o créditos concertados con entidades financieras.

5. La LRHL ha recogido igualmente la posibilidad de que estas Entidades concierten operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio. Sin embargo, y aunque seguro que en el futuro van a ser de uso frecuente por las Entidades locales, nos encontramos con ausencia de regulación sobre su uso y su gestión. Como indica Buenaventura (2002), las Administraciones que ostentan la tutela financiera de las Corporaciones locales deberían promover una regulación común sobre estos aspectos que determine cómo contratar, informar, cancelar, contabilizar y medir estas operaciones. La única referencia la encontramos en estos momentos en la Resolución de 20 de marzo de 1998 de la IGAE, por la que se establecen las normas para contabilizar las operaciones de intercambio financiero de divisas y de intereses y se realizan modificaciones en la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado, la cual ha sido tomada de referencia para recoger este tipo de operaciones en la nueva Instrucción contable para Administración Local.

Auditoría de legalidad

Para verificar si la gestión de las operaciones de crédito se adapta al cumplimiento de la legalidad vigente deben comprobarse los re-

quisitos requeridos para cada tipo de operación y que resumimos a continuación²:

A) Operaciones de crédito a largo plazo para la financiación de inversiones o modificación de operaciones preexistentes

– Requieren disponer de un presupuesto aprobado para el ejercicio en curso, excepto que se utilicen para la financiación de inversiones vinculadas a modificaciones de crédito derivadas de gastos que no pueden demorarse hasta el próximo ejercicio.

– Requieren un acuerdo del Pleno de la Corporación previo informe de la Intervención, salvo que la operación de endeudamiento no supere el 10% de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio previo, en cuyo caso es el Presidente de la Corporación el que puede aprobar la operación sin informar al Pleno y sin mediación de la intervención.

– Se exige la autorización del Gobierno central (en ocasiones puede sustituirse por la del gobierno autonómico, en caso de que éste tenga atribuidas las competencias en la materia) en las siguientes operaciones:

- i. La emisión de valores de deuda pública³.
- ii. El endeudamiento en divisas.
- iii. Cuando de los estados financieros que reflejen la liquidación del presupuesto del último ejercicio se deduzca un ahorro neto negativo. Además, se exige que el Pleno de la Corporación apruebe un plan de saneamiento financiero a realizar en un plazo no superior a tres años para corregir dicha situación, a excepción de las operaciones de refinanciación que tienen por objeto reducir la carga financiera o el riesgo crediticio.
- iv. Cuando el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y largo plazo exceda del 110% de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior o, en su defecto, en el precedente a este último.

² Como paso previo debería comprobarse la justificación de las operaciones de crédito desde el punto de vista de la necesidad de financiación de inversiones, necesidades de tesorería, financiación de gastos extraordinarios...

³ A este respecto, el Real Decreto 705/2002, por el que se regula la autorización de las emisiones de deuda pública de las Entidades locales, regula dos procedimientos de autorización de la deuda: ordinario y abreviado.

Las Entidades de más de 200.000 habitantes podrán sustituir el régimen de autorizaciones por la presentación de un escenario de consolidación presupuestaria, aprobado por el órgano competente, en el que se contendrá el compromiso por parte de la Entidad local, aprobado por su pleno, del límite máximo del déficit no financiero e importe máximo de endeudamiento para cada uno de los tres ejercicios siguientes.

Por otra parte, las Leyes de Presupuestos del Estado podrán fijar anualmente límites de acceso al crédito para las Entidades locales cuando se den circunstancias que coyunturalmente puedan aconsejar tal medida por razones de política económica general.

B) Operaciones de crédito para la financiación de gastos corrientes que no pueden esperar y para la financiación de remanentes de tesorería negativos

– Si se trata de la financiación de gastos corrientes, éstos deben haber sido aprobados por mayoría en el Pleno de la Corporación.

– Estas operaciones pueden concertarse por el Presidente de la Corporación previa comunicación al Pleno y mediando informe de la Intervención.

– El plazo de amortización de estas operaciones no puede extenderse más allá de la renovación de la Corporación y solo podrá instrumentarse mediante préstamos o créditos concertados con entidades financieras.

– Su importe anual no debe superar el 5% de los recursos por operaciones corrientes del presupuesto de la Entidad.

– La carga financiera total de la Entidad, incluida la derivada de las operaciones proyectadas, no puede superar el 25% de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio previo.

C) Operaciones de tesorería

– Requieren un acuerdo del Pleno de la Corporación previo informe de la Intervención, salvo que la operación de endeudamiento no supere el 15% de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio previo, en cuyo caso es el Presidente de la Corporación el que puede aprobar la operación sin informar al Pleno y sin mediación de la intervención.

– El endeudamiento por este concepto no puede superar un año desde el momento en que se contrae.

– El límite máximo para poder concertar operaciones de tesorería es que en su conjunto éstas no superen el 30% de sus ingresos liquidados por operaciones corrientes en el ejercicio anterior, o en su defecto si es en el primer semestre, de la del ejercicio inmediato al anterior.

En principio, la concertación o modificación de toda clase de operaciones de créditos con entidades financieras de cualquier naturaleza, cuya actividad esté sometida a normas de derecho privado, vinculadas a la gestión del presupuesto, están excluidas de la aplicación de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. No obstante, en el caso de que no existan previsiones presupuestarias al efecto, será de aplicación, en todo caso, el artículo 9 de la mencionada Ley de Contratos (régimen jurídico de los contratos privados, que indica el sometimiento a la Ley en cuanto a su preparación y adjudicación en defecto de normas administrativas específicas), salvo que se realice la oportuna adaptación del presupuesto o de sus bases de ejecución, como condición previa a la viabilidad de los compromisos adquiridos para suscribir la correspondiente operación de crédito.

Por otra parte, debe comprobarse que la concertación de las operaciones de crédito se realizó respetando los principios de objetividad, transparencia y publicidad adecuados. También debe procederse a comprobar el soporte legal y documental de las operaciones formalizadas, así como de otra información adicional relativa a los pasivos financieros concertados, tales como garantías, condiciones restrictivas o compromisos futuros, tal como señalan Iglesias *et al.* (1999).

Auditoría financiera

Mediante la auditoría financiera se tratará de comprobar si las operaciones de crédito han sido efectivamente registradas de acuerdo con los principios contables que le son aplicables.

A este respecto, entre otros aspectos, cabría referirse a los siguientes:

– Imputación adecuada de las operaciones de crédito al presupuesto de ingresos correspondiente, así como los gastos derivados de las mismas, que deberán imputarse al capítulo III del presupuesto de gastos. A este respecto cabe recordar que las operaciones de tesorería tienen un tratamiento específico en tanto que se consideran operaciones no presupuestarias y no se imputan al presupuesto, según lo recogido en la regla 243 de la actual ICAL. Sin embargo, sí se imputan al presupuesto de gastos todos los gastos que se deriven de

la concertación de operaciones de tesorería, así como los intereses y cualesquiera otros gastos financieros derivados de las mismas.

Cabe señalar que mientras el PGCP prevé que éstas se imputen por su variación neta al presupuesto, el borrador de la nueva Instrucción para la Administración Local mantiene el carácter extrapresupuestario de estas operaciones al no existir para la Administración Local regulación equivalente a la contemplada para el ámbito estatal.

– Momento en el que se han registrado y que, de acuerdo con la regla 237 de la ICAL, coincidirá con el momento en el que el producto de la operación se haya ingresado en la tesorería de la Entidad. En la nueva normativa contable se mantiene igualmente la aplicación del principio de caja en estas operaciones, si bien se podría admitir que puede reconocerse el pasivo con anterioridad al desembolso si de las condiciones del contrato se deduce que éste es firme y exigible para ambas partes.

Por ejemplo, la Audiencia de Cuentas de Canarias constata que el Ayuntamiento de los Realejos (Tenerife) suele reconocer los préstamos del estado de ingresos del presupuesto a medida que se reconocen las obligaciones de los gastos financiados con dichas operaciones, registrando el resto como operaciones no presupuestarias.

– La valoración de las operaciones de crédito, que debe realizarse con carácter general por su valor de reembolso, o si éste no pudiera conocerse, por su valor nominal. En el caso de que existan descuentos de emisión y primas de reembolso se registran como resultados extraordinarios. Aquí también se introduce una novedad en la nueva Instrucción, en tanto que las diferencias entre el valor de reembolso y el valor recibido pueden considerarse gastos financieros diferidos y distribuirse en varios ejercicios.

– Registro de la operación en las cuentas correspondientes según su modalidad o forma. La nueva Instrucción recoge una clasificación de la deuda diferente a la existente actualmente.

– Operaciones de conversión de deuda, que según la ICAL está constituida por dos operaciones distintas: amortización y creación.

– Registro de los intereses devengados, que según la regla 240 se realizarán en las fechas de los respectivos vencimientos. Aunque la Instrucción se refiere a los gastos diferidos, no menciona de forma explícita la obligación de registrar entre éstos a los gastos financieros.

En este sentido, la nueva normativa introduce diferencias importantes al recoger una adecuada contabilización de los intereses según

el principio de devengo, procediendo a periodificar los intereses devengados y no vencidos a través de cuentas no presupuestarias. Se periodifican igualmente los gastos por intereses diferidos, imputando éstos a resultados según un plan financiero.

– Operaciones de endeudamiento en moneda extranjera, en las que habrá que registrar las diferencias de cambio que se produzcan como consecuencia de su valoración al tipo de cambio de cierre, considerando un gasto las diferencias negativas de cambio y un ingreso las diferencias positivas de cambio.

– Comparación de la información reflejada en las liquidaciones presupuestarias del ejercicio corriente y de ejercicios cerrados con la que se refleja en el balance.

– Comprobación de la adecuada valoración de los saldos pendientes, para lo que debería hacerse una circularización a entidades financieras y también al organismo del Ministerio de Hacienda encargado de control de deuda y de estabilidad presupuestaria para confirmar los saldos pendientes por operaciones de crédito⁴.

Auditoría operativa

Realizar una auditoría operativa de las operaciones de crédito es sin duda una tarea difícil, ya que existen bastantes condicionantes a tener en cuenta para valorar si se han aplicado o no los criterios de economía, eficiencia y eficacia, en ocasiones poco objetivos. Entre las tareas a realizar podrían señalarse las siguientes:

– La gestión de las inversiones financiadas con operaciones de crédito se ajusta a los principios de economía y eficiencia, quedando justificado el recurso a las operaciones de crédito con las modalidades y condiciones establecidas.

– Existe una adecuada gestión de la tesorería de la Entidad que justifica la concertación de operaciones de tesorería.

– Las operaciones de crédito han sido realmente aplicadas a las operaciones que justificaban su necesidad, tal como realización de inversiones, operaciones de tesorería o financiación de gastos extraor-

⁴ La Ley de Estabilidad Presupuestaria señala, en su artículo 24, que se mantendrá una central de datos de carácter público que provea la información sobre las operaciones de crédito, la emisión de deuda o cualquier otra apelación de crédito o asunción de riesgos y las cargas financieras de ellas derivadas concertadas por la Administración general de las Entidades locales y demás sujetos de ella dependientes.

dinarios e inaplazables, aunque podría haber sido objeto de la auditoría de legalidad.

– Las operaciones de crédito han sido formalizadas con criterios económicos, tales como razonabilidad de las condiciones pactadas y, sobre todo, de los tipos de interés concertados.

Endeudamiento y estabilidad presupuestaria

La Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (en adelante LGEP) introduce en nuestro ordenamiento el objetivo del equilibrio presupuestario como contribución de la política presupuestaria a la estabilidad macroeconómica, posteriormente reflejado en la reciente Ley General Presupuestaria como uno de los principios de programación presupuestaria. En lo que respecta a las Entidades locales, la aplicación de la citada Ley implica la obligación de que éstas ajusten sus presupuestos al objetivo de estabilidad presupuestaria, entendido como la situación de equilibrio o superávit computada en términos de capacidad o necesidad de financiación contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 95).

Una implicación importante de la nueva regulación son las restricciones financieras que se derivan de la misma, en tanto que si la capacidad/necesidad de financiación ha de ser positiva, o cero, en principio la variación de activos financieros menos la variación de pasivos financieros debe ser mayor o igual que cero. Esto significa que no se podrá concertar más deuda de la que se amortiza, esto es, el endeudamiento debería ser cero. Por eso, la introducción de este objetivo constituye en sí mismo un nuevo límite a las operaciones de endeudamiento de las Entidades locales.

En todo caso, este objetivo pretende sin duda reducir al máximo las operaciones de endeudamiento de las Entidades locales, y de hecho la propia Ley señala que para el otorgamiento de la autorización de las operaciones de crédito el órgano autorizante tendrá en cuenta, con carácter preferente, el cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria.

Por eso, una cuestión importante a la hora de llevar a cabo la fiscalización de las Entidades locales, y en concreto de sus operaciones de crédito, es el papel que juega al respecto el objetivo de estabilidad, surgiendo la duda sobre si éste debe o no estar sujeto a fiscalización.

Si nos referimos a la fiscalización de esta información por parte de los OCEX, y al margen de que la Ley no atribuye a éstos la vigilancia

del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria⁵, como indica Oron (2002, p. 88), «en el cumplimiento de sus funciones el Tribunal de Cuentas deberá pronunciarse sobre la adecuación de la actividad económico-financiera de los entes públicos a la legalidad vigente, entre la que estará la de estabilidad presupuestaria», lo que puede igualmente aplicarse a los órganos autonómicos.

Así, si la gestión económico-financiera de los Entes locales debe ajustarse al objetivo de estabilidad presupuestaria, corresponderá a los OCEX la verificación del cumplimiento de dicho objetivo al llevar a cabo la fiscalización de la gestión económico-financiera. Esto implica extender la labor de fiscalización a la información relativa a la capacidad/necesidad de financiación medida en términos del SEC 95, al igual que el resto de información económico-financiera elaborada por las Entidades locales.

Ahora bien, la definición del objetivo de estabilidad presupuestaria no está exenta de numerosos problemas, que abarcan desde la determinación de la magnitud de referencia, esto es, la capacidad/necesidad de financiación, hasta la propia definición del sector local a efectos de determinar el cumplimiento del objetivo. Así, cabe recordar que el objetivo de estabilidad presupuestaria alcanza tanto a la propia Entidad local como a todos los organismos autónomos y entes públicos dependientes de aquella que presten servicios o produzcan bienes no financiados mayoritariamente con ingresos comerciales. Quedan igualmente sometidas a este objetivo el resto de entidades empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de las Entidades locales. Esto implica necesariamente una nueva perspectiva de la definición de grupo local, en la que tradicionalmente únicamente se incluían las sociedades mercantiles de capital íntegramente local.

En tanto que las Entidades locales no elaboran de forma individual los estados y magnitudes de Contabilidad Nacional, no queda más remedio que partir de la información presupuestaria, de uso habitual en estas Entidades, y realizar los ajustes pertinentes para obtener la capacidad/necesidad de financiación, por lo que parece que el primer papel de los OCEX será comprobar el adecuado cumplimiento de esta restricción.

⁵ De acuerdo con la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, corresponde al Ministerio de Hacienda el seguimiento del cumplimiento del equilibrio financiero de las Entidades locales, para lo que podrá recabar de las mismas la información que precise. Además, es de entender que corresponderá a la intervención elaborar información relativa al cumplimiento de dicho objetivo.

5. FINANCIACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS MEDIANTE INICIATIVA PRIVADA Y SU FISCALIZACIÓN POR PARTE DE LOS OCEX

La principal fuente de financiación de las inversiones locales ha sido tradicionalmente el recurso a las operaciones de crédito, las cuales han quedado limitadas con la introducción del objetivo de estabilidad presupuestaria. Esto, junto a las restricciones presupuestarias a que las Entidades locales se ven sometidas habitualmente, ha llevado a las mismas a la búsqueda de fuentes de financiación alternativa, al margen de los presupuestos, para llevar a cabo sus inversiones, recurriendo incluso a las iniciativas privadas. El objetivo es retrasar el gasto y la deuda derivadas de las inversiones públicas en infraestructuras.

Entre las posibilidades a utilizar la más relevante es sin duda la creación de sociedades dependientes que puedan llevar a cabo algunas inversiones o ejecutar gastos que no aparezcan en el presupuesto de la Entidad local. En este sentido, la literatura recoge numerosas referencias a la tendencia que algunas Administraciones Públicas tienen a desplazar parte de su endeudamiento fuera del presupuesto sujeto a control, creando para ello algunas Entidades dependientes que no deban consolidarse con los presupuestos de la Entidad, aunque los escapes a los límites de endeudamiento tradicionales fueron ya resueltos con la Ley 50/1998, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, donde se hace referencia a los estados contables consolidados que integran los presupuestos generales de la Corporación para determinar los límites de endeudamiento.

De hecho, la creación de empresas públicas con capacidad de endeudamiento para la realización de infraestructuras públicas es una modalidad utilizada en España, respondiendo al denominado *modelo español*, sobre todo por las Administraciones autonómicas, como se pone de manifiesto en Ríos (1999).

Esto implica necesariamente extender el control de las Administraciones locales a las sociedades y entes dependientes de los mismos en un momento en que la descentralización de la gestión de los servicios públicos parece ser una nota predominante en nuestras Administraciones Públicas. A este respecto, la Ley de medidas para la modernización del gobierno local incorpora al ámbito local una nueva figura para la gestión directa de los servicios públicos locales, como son las Entidades públicas empresariales, reguladas en los artículos 53 a 60 de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Otras posibilidades serán la utilización de figuras de financiación que permitan retrasar el reflejo del gasto y con ello de las operaciones de deuda en el presupuesto y en la contabilidad.

Entre éstas pueden citarse las operaciones de arrendamiento financiero o *leasing*, y que es prácticamente la única operación con pago aplazado permitida con carácter general en la Ley de contratos de las Administraciones Públicas⁶, estableciendo un límite máximo para su pago de cuatro años a partir de la adjudicación del contrato, salvo que se acuerde otro límite mayor cuando así sea autorizado por el Consejo de Ministros.

A este respecto, las operaciones de arrendamiento financiero con opción de compra o *leasing*, a diferencia de lo que ocurre en el área contable según el PGCP, no son consideradas como deuda en la LRHL y, por tanto, se considerarían presupuestariamente como un arrendamiento operativo. No obstante, al utilizar criterios de contabilidad nacional para determinar la capacidad/necesidad de financiación, éstas operaciones sí deberían considerarse como inversión.

También podrían plantearse operaciones de *lease back*, en las que la Entidad vendería el bien a otra Entidad o empresa y posteriormente se lo alquilaría a la misma. De hecho, una operación similar es la que ha llevado a cabo el Gobierno federal de Austria, creando una entidad dependiente encargada de la gestión de los edificios públicos, a la que se han transferido los mismos. Posteriormente la entidad arrienda los edificios al Gobierno. La aceptación de esta opción por parte de Eurostat está llevando a algunos otros países a valorar la creación de este tipo de entidades y otras opciones similares.

Otra posibilidad para huir de las restricciones presupuestarias a la hora de realizar las inversiones es contar con lo que se ha denominado financiación privada de infraestructuras públicas, ya sea a través del recurso a las concesiones tradicionales o a otras vías de financiación público-privada más innovadoras. Entre éstas pueden citarse el *peaje en sombra*, también conocido como «método británico», y el *contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio*, denominado «método alemán».

El peaje en sombra consiste en que el coste de la construcción de infraestructuras es satisfecho por la Administración Pública al agente privado encargado de la construcción, conservación y explotación de la obra a lo largo de un dilatado plazo temporal en forma de un canon periódico cuyo importe se hace depender de la utilización de la infraestructura por los ciudadanos. Para que la Entidad concesiona-

⁶ La Ley General Presupuestaria permite también diferir el vencimiento de la obligación de pago del precio de compra de bienes inmuebles adquiridos directamente cuyo importe exceda de seis millones de euros.

ria no asuma el riesgo de que la infraestructura sea poco utilizada, la Administración le asegura un nivel de ingresos con el que conseguir el equilibrio financiero (Montesinos *et al.*, 2001, p. 101).

Hasta la aprobación de la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas, la única referencia al respecto se encontraba en la Ley 13/1996, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que introdujo algunas medidas para la revitalización de la inversión pública. En la práctica esta figura ha sido utilizada, sobre todo, por algunas Comunidades Autónomas, como puede verse en De Águeda (1999).

La Ley 13/2003 se encarga de regular la construcción y explotación de obras públicas en régimen de concesión, introduciendo nuevas formas de financiación de infraestructuras públicas, y sin duda va a suponer que estas figuras sean utilizadas para la financiación de obras públicas en las Entidades locales. Se define el contrato de concesión de obras públicas como aquel en cuya virtud la Administración Pública o Entidad de derecho público concedente otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras que siendo susceptibles de explotación sean necesarias para la prestación de servicios públicos de naturaleza económica o para el desarrollo de actividades o servicios económicos de interés general, reconociendo al concesionario el derecho a percibir una retribución consistente en el precio que abone el usuario o la Administración por la utilización de la obra, los rendimientos procedentes de la explotación de la zona comercial y, en su caso, con las aportaciones de la propia Administración. Así, el artículo 246 señala que la retribución por la utilización de la obra podrá ser abonada por la Administración teniendo en cuenta su utilización y en la forma prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares, ratificando así la posibilidad de utilizar el peaje en sombra.

Otra posibilidad permitida por la Ley del contrato de concesión es la *cesión del derecho de cobro*, de modo que el concesionario puede ceder los derechos de cobro a otras Entidades. Esta posibilidad, referida habitualmente como titulación de activos, es recogida en el artículo 254 en los siguientes términos: «Podrán emitirse valores que representen una participación en uno o varios de los derechos de crédito a favor del concesionario consistentes en el derecho de cobro de las tarifas, los ingresos que pueda obtener por la explotación de los elementos comerciales relacionados con la concesión, así como los que correspondan a las aportaciones que, en su caso, deba pagar la Administración.»

En relación al *contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio*, consiste en que la Administración contrata con el adjudicatario de la obra la construcción y financiación del proyecto, reembolsando los costes e intereses una vez finalizada y recibida la obra, quedando excluidos los pagos parciales a cuenta, a diferencia del sistema de certificaciones de obra⁷. Este tipo de contrato fue introducido en la Ley 13/96 y posteriormente regulada través del Real Decreto 704/1997, de 16 de mayo, por el que se regula el régimen jurídico, presupuestario y financiero del contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio⁸, si bien de momento su utilización no está regulada para el ámbito de la Administración Local, pese a que la disposición final 3ª del Real Decreto fijaba un plazo mínimo de un año para que el Gobierno regulase los supuestos y requisitos para que las Entidades que integran la Administración Local puedan utilizar esa figura. Ha sido muy utilizado en los ejercicios 1997, 1998, 2001 y 2002 por la Administración Central.

En definitiva, como señala Montesinos (2002), mediante la utilización de estas fórmulas de financiación se consigue diferir el reconocimiento contable y presupuestario de esta financiación, disimulando el endeudamiento en el que se incurre, pero al final quien paga es la Administración a través de las correspondientes consignaciones presupuestarias.

La introducción de este tipo de fórmulas de financiación plantea un nuevo reto para la contabilidad y auditoría de las Administraciones Locales. Así, deberán diseñarse los instrumentos necesarios para informar adecuadamente sobre estas operaciones en los estados contables, así como para valorar si la gestión de los mismos se ha llevado a cabo según la legalidad vigente, y atendiendo a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Lógicamente, esto tendrá su reflejo también en la fiscalización de los órganos de control, que deberán extender su actividad a este tipo de operaciones, enfrentándose en este momento a las dificultades derivadas del escaso desarrollo con que se encuentra al respecto, unido al vacío existente sobre cómo deben ser reflejadas contablemente estas operaciones.

⁷ Además, el artículo 48 de la LGP permite aplicar el pago aplazado en este tipo de contratos.

⁸ Se reconoce también en el artículo 92.2 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, donde se recoge que el pago del precio podrá hacerse de manera total o parcialmente mediante abonos a cuenta.

En primer lugar, debe llevarse a cabo el control del cumplimiento de la normativa vigente. Debe comprobarse que los contratos se adaptan a la normativa vigente, y en el caso de las concesiones de obras, que se cumple con los requisitos y condiciones establecidos en la Ley 13/2003. Además, la fiscalización deberá constatar que tanto el concesionario como la Administración están cumpliendo con sus obligaciones y derechos, recogidos igualmente en la Ley.

La auditoría financiera, en la que debería realizarse una revisión de los procedimientos contables aplicados en estos contratos, observando como mínimo que no se alejan de los criterios admitidos en los principios contables públicos, cuenta con el inconveniente de la ausencia de criterios explícitos. En relación al peaje en sombra, aparece la duda sobre si sería o no preciso registrar el activo y la deuda en el balance de situación, o si, por el contrario, sería suficiente con considerarlo gasto corriente conforme se realiza el pago. La solución dependerá en cierta medida de los riesgos asumidos al respecto por la Entidad, pero en todo caso sí debería al menos informarse sobre ese compromiso de gastos futuros.

Una situación similar es la que se presenta para el contrato de obra con abono total del precio, que parece que debería ser reflejado en la contabilidad según se vaya construyendo el mismo, dado que la Entidad ya tiene el compromiso de adquirir y pagar dicha obra.

En todo caso, la cuestión se complica por las diferencias que pueden aparecer entre unos contratos y otros, cuyas características determinarán la elección de una determinada forma de contabilización, por lo que no siempre resulta fácil establecer un criterio *a priori*, dificultando así la labor de los Órganos de Control Externo. Esto ha llevado al gobierno británico a aconsejar a la Entidad pública que mantenga informado al Órgano de Control Externo durante el proceso de negociación del contrato para que así pueda opinar sobre la adecuación del tratamiento contable elegido (Torres y Pina, 2003, pp. 64-65).

Otra cuestión importante al respecto de este tipo de figuras financieras es su consideración en Contabilidad Nacional y, sobre todo, a efectos de determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria. Como recoge el Manual del SEC 95 sobre el déficit y la deuda pública (2001), hay que tener en cuenta el criterio de quién afronta la mayoría de los riesgos derivados de la propiedad y recibe la mayoría de los beneficios. Lo más adecuado es que se establezca un tratamiento similar en contabilidad financiera y en contabilidad nacional.

Por último, la auditoría operativa se centrará sobre todo en el control de la eficacia y calidad en la prestación de los servicios, en tanto

que la economía será cuidada sobre todo por los entes concesionarios. Corresponde a la Administración velar por la adecuada prestación de los servicios públicos mediante las obras financiadas con concesión, por lo que la fiscalización se centrará en analizar si eso es así realmente, sin olvidar una evaluación de si esta forma de financiación es realmente la más eficiente. De hecho, una de las razones utilizadas para la utilización de este tipo de financiación es que son formas más eficientes de financiar las inversiones públicas y que pueden mejorar la eficacia en la prestación de los servicios.

CONCLUSIONES

Mientras el control y fiscalización de los gastos públicos ha recibido atención continua, los ingresos públicos han sido tradicionalmente objeto de menor énfasis. Su fiscalización no es normalmente objetivo prioritario, pese a que los ingresos públicos constituyen una contribución no voluntaria del patrimonio de los ciudadanos a la financiación de los gastos públicos, por lo que su control resulta básico para garantizar una adecuada gestión de estas aportaciones y evitar manipulaciones por parte de los gestores públicos. Somos conscientes, sin embargo, de las dificultades y problemas que plantea la fiscalización de los ingresos, quizá incluso más compleja que la fiscalización de los gastos.

A las necesidades señaladas hay que añadir una justificación adicional que marca la política presupuestaria de nuestras Administraciones Públicas en estos momentos y que tampoco puede pasar por desapercibida en el ámbito de la fiscalización: el objetivo de estabilidad presupuestaria, entendido como la situación de equilibrio o superávit computada en términos de capacidad o necesidad de financiación contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 95), ante lo que las Administraciones pondrán en marcha todos los mecanismos a su alcance para dar cumplimiento a dicho objetivo.

La introducción del escenario de estabilidad presupuestaria supone un nuevo entorno, en el que pueden destacarse cuatro características básicas. En primer lugar, necesidad de incrementar la eficacia de los recursos al alcance de las Administraciones Públicas, por lo que la fiscalización debe comprobar que éstas llevan efectivamente una adecuada gestión de sus recursos. Especial atención requieren desde ese punto de vista los ingresos tributarios y las subvenciones recibidas, donde deberá verificarse no solo el cumplimiento de la normativa aplicable y la aplicación de los principios contables públicos, sino también de los principios de economía, eficiencia y eficacia. Garantizar

una adecuada gestión tributaria es la base para que la Administración ofrezca ciertas garantías y fiabilidad a sus contribuyentes, y los Órganos de Control Externo deben velar por ello, revisando los sistemas de liquidación, recaudación, recargos de apremio, etc. Además, debe comprobarse que la información proporcionada refleja realmente la situación, dado que puede existir cierta tendencia a la sobrevaloración de los ingresos presupuestarios a través del reconocimiento de derechos que nunca se traducirán en cobros reales. Esto implica la necesidad de corregir los derechos de cobro con los derechos que se prevé nunca llegarán a cobrarse.

En esta línea, la eficacia en la gestión de las subvenciones, tanto concedidas como recibidas, es otro aspecto fundamental. Así se pone de manifiesto en la reciente Ley General de Subvenciones, que sin duda supone una contribución importante para llevar a cabo un eficaz control de las mismas. La fiscalización deberá comprobar el respeto de los principios recogidos en la Ley y, sobre todo, la aplicación de los recursos a los objetivos y fines para los que fueron concedidos.

En segundo lugar, la introducción de este objetivo supone restricciones financieras importantes para las propias Administraciones, imponiendo un nuevo límite al endeudamiento en el caso particular de las Entidades locales. Por eso, la fiscalización debe prestar especial atención a las operaciones de crédito concertadas por estas Entidades, comprobando su justificación desde el punto de vista de la necesidad de financiar inversiones o necesidades de tesorería, el sometimiento a las condiciones y límites establecidos en la normativa y la aplicación de criterios contables adecuados para informar sobre las mismas, dado que de otro modo la información puede no reflejar la imagen fiel de las operaciones llevadas a cabo. A este respecto cabe señalar que la aprobación de una nueva Instrucción contable introducirá algunos cambios que permitirán reflejar de manera más adecuada las operaciones de endeudamiento y los gastos financieros derivados de las mismas.

En tercer lugar, la imposición de esta importante restricción presupuestaria y la limitación de las operaciones de crédito como fuente de financiación de las inversiones ha llevado a las Administraciones Públicas a la búsqueda de fuentes de financiación alternativa, al margen de los presupuestos, para llevar a cabo sus inversiones, recurriendo incluso a las iniciativas privadas. El objetivo es retrasar el gasto y la deuda derivados de las inversiones públicas en infraestructuras.

Como opciones disponibles aparecen la creación de sociedades dependientes que puedan llevar a cabo algunas inversiones o ejecutar gastos que no aparezcan en el presupuesto de la Entidad local, la utilización de fuentes financieras que no son consideradas deuda en la normativa, como el arrendamiento financiero y *lease back*, y otras formas de recurso a la iniciativa privada para la financiación de inversiones recogidas en la Ley 13/2003, de 23 de mayo, reguladora del contrato de concesión de obras públicas. Esta Ley pone al alcance de las Administraciones Públicas, además de la concesión tradicional, el peaje en sombra y la cesión de derechos de cobro.

La introducción de este tipo de fórmulas de financiación plantea un nuevo reto para la contabilidad y auditoría de las Administraciones Públicas en general. Así, deberán diseñarse los instrumentos necesarios para informar adecuadamente sobre estas operaciones en los estados contables, así como para valorar si la gestión de los mismos se ha llevado a cabo según la legalidad vigente, y atendiendo a los principios de economía, eficiencia y eficacia. Lógicamente esto tendrá su reflejo también en la fiscalización de los Órganos de Control, que deberán extender su actividad a este tipo de operaciones, enfrentándose en este momento a las dificultades derivadas del escaso desarrollo con que se encuentra al respecto, unido al vacío existente sobre cómo deben ser reflejadas contablemente estas operaciones.

En cuarto lugar, si la gestión económico-financiera de las Administraciones Públicas debe ajustarse al objetivo de estabilidad presupuestaria, y al margen de que la Ley no atribuye a los OCEX su vigilancia, corresponderá a éstos la verificación del cumplimiento de dicho objetivo. Esto implica extender la labor de fiscalización a la información relativa a la capacidad/necesidad de financiación medida en términos del SEC 95, al igual que el resto de información económico-financiera elaborada por las Entidades locales. En tanto que las Entidades locales no elaboran de forma individual los estados y magnitudes de Contabilidad Nacional, no queda más remedio que partir de la información presupuestaria, de uso habitual en estas Entidades, y realizar los ajustes pertinentes para obtener la capacidad/necesidad de financiación.

En resumen, el nuevo escenario de estabilidad presupuestaria plantea nuevos retos a la actividad llevada a cabo por los Órganos de Control Externo, que como órganos responsables de la fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público deberán poner en marcha mecanismos para ajustarse a este nuevo entorno, tratando de contribuir también con su actuación al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.

BIBLIOGRAFÍA

- BUENAVENTURA, R. (2002): «El endeudamiento local», *Papeles de Economía Española*, nº 92, pp. 199-203.
- CABEZAS DE HERRERA, M. A. (1999): «El sector local desde el punto de vista del control», *Auditoría Pública*, nº 17, pp. 6-10.
- CARRERAS, J. M. (2003): «El control externo del sector local: una asignatura pendiente», *Auditoría Pública*, nº 31, pp. 6-16.
- DE ÁGUEDA, F. J. (1999): «El sistema de peaje-sombra en las carreteras de Madrid», *Nuevas Formas de Financiación de Proyectos Públicos*, pp. 139-154, Cámara de Cuentas de Andalucía.
- EUROSTAT (2001): *Manual del SEC 95 sobre el déficit y la deuda pública*.
- GALVÁN, E. (1998): «La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos», *Auditoría Pública*, nº 18, pp. 34-38.
- IGLESIAS, J.; LAGO, M. E., y PARÁMO, E. (1999): «Endeudamiento de las Comunidades Autónomas». Comunicación al *VI Encuentro Técnico de los OCEX*. Toledo.
- MONTESINOS, V. (2002): «La reforma de la Ley General Presupuestaria en el marco de la estabilidad financiera: una reflexión desde la perspectiva de la Contabilidad Pública», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 30, pp. 53- 60.
- MONTESINOS, V.; BENITO, B.; FUERTES, I.; PELEJERO, M. L., y ZORIO, A. (2001): *Análisis contable de las infraestructuras públicas y su financiación privada*. Instituto de Estudios Fiscales y Escuela de Finanzas Aplicadas, Madrid.
- ORON, G. (2002): «La suficiencia financiera de las administraciones territoriales y la nueva normativa presupuestaria», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 30, pp. 87-89.
- PIAY, I. (1999): «La fiscalización de ingresos de las Entidades locales: análisis de su estructura y aproximación a un modelo». Comunicación *VI Encuentro Técnico de los OCEX*. Toledo.
- PINA, V., y TORRES, L. (2003): *La iniciativa privada en el sector público: externalización de servicios y financiación de infraestructuras*. AECA, Madrid.
- RÍOS, M. (1999): «La administración institucional. Su papel en la financiación de las infraestructuras públicas. Modelos y supuestos concretos de empleo de técnicas societarias. La huida hacia el

derecho privado». Comunicación al *VI Encuentro Técnico de los OCEX*, Toledo.

VILLEGAS, E. (1998): «Fiscalización de los ingresos y de la tesorería de las Universidades Públicas». Jornadas de Gerencia Universitaria *La gestión universitaria: desafíos y oportunidades*. Valladolid, pp. 317-321.

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES



