

## RESUMEN

### Gestión Patrimonial en las Entidades Locales

La gestión patrimonial en las entidades locales constituye un reto, pues se tiene la certeza de que se trata de una materia históricamente relegada, a la que no se ha prestado atención y que necesariamente se relaciona con la existencia de unos inventarios no actualizados y una contabilidad de los elementos patrimoniales carente asimismo de actualización y que en modo alguno refleja la situación patrimonial existente, lo que tiene una especial relevancia en lo que se refiere a bienes de carácter inmueble. Con la entrada en vigor del nuevo PGCAL, surge la oportunidad de regularizar esta situación, clasificando correctamente los activos, aplicando las novedosas normas y definiciones del nuevo plan y dotando de verdadera importancia a la contabilidad patrimonial.

El Consejo de cuentas ha llevado a cabo una actuación fiscalizadora, de carácter mixto o combinado, sobre el patrimonio inmobiliario de las Diputaciones Provinciales. Por una parte, se han verificado los aspectos de legalidad relacionados con la aplicación de la normativa del reglamento de bienes (auditoría de regularidad). Por otra, en conexión con la creciente importancia de la auditoría operativa o de gestión o rendimiento, se ha tratado de comprobar el número y situación de los inmuebles tanto patrimoniales como de servicio público, los costes y rendimientos o ingresos generados por los mismos, así como la adopción por las Diputaciones de medidas o planes de gestión de su patrimonio inmobiliario. Medidas, que para el caso de los edificios administrativos, deben traducirse en planes de optimización, y, para el caso de los bienes patrimoniales, en planes de gestión patrimonial, con criterios de eficacia y eficiencia.

De especial relevancia resulta la implantación de un sistema de contabilidad analítica que dote de veracidad y fiabilidad a la información sobre el coste de los servicios públicos e indicadores de gestión.

## COMUNICACIÓN

### Gestión Patrimonial en las Entidades Locales

El Consejo de Cuentas ha llevado a cabo una actuación fiscalizadora sobre el patrimonio inmobiliario de las Diputaciones Provinciales, a propuesta, y en un marco de colaboración, con el Tribunal de Cuentas.

Se trata de una auditoría combinada de regularidad y operativa, ya que, por una parte, se han comprobado los aspectos de legalidad relacionados con el inventario de bienes y derechos así como con la contabilidad de los activos económicos y, por otra, ante el indudable interés y auge de las auditorías de gestión, operativas o de rendimiento, se ha presentado, con el alcance definido y limitaciones al mismo, la situación existente de bienes inmuebles, los costes y rendimientos o ingresos generados por los mismos, y se ha comprobado la adopción de medidas, planes o políticas de gestión patrimonial sobre ellos, atendiendo a su naturaleza, de servicio público o patrimonial.

Medidas, que para el caso de los edificios administrativos, deben traducirse en planes de optimización, y, para el caso de los bienes patrimoniales, en planes de gestión patrimonial, con criterios de eficacia y eficiencia.

Se ha considerado que la gestión patrimonial en las entidades locales constituye un reto, pues se tiene la certeza de que se trata de una materia históricamente relegada, a la que no se ha prestado atención y que necesariamente se relaciona con la existencia de unos inventarios no actualizados y una contabilidad de los activos económicos, carente asimismo de actualización, y que en modo alguno refleja la situación patrimonial existente, lo que tiene una especial relevancia en relación con los bienes inmuebles.

Con la entrada en vigor del nuevo PGCAL, surge la oportunidad de regularizar esta situación, clasificando correctamente los activos, aplicando las novedosas normas y definiciones del nuevo plan y dotando de verdadera importancia a la contabilidad patrimonial o de los activos económicos.

Asimismo, de especial relevancia resulta la implantación de un sistema de contabilidad analítica que dote de veracidad y fiabilidad a la información sobre el coste de los servicios públicos e indicadores de gestión.

Históricamente, las Diputaciones provinciales cuentan con un gran patrimonio de bienes inmuebles, tanto en forma de edificios como de fincas urbanas pero, especialmente, rústicas. Este patrimonio es el producto del papel histórico y preponderante de estas instituciones, anterior a la Constitución Española y al desarrollo del estado autonómico, donde verdaderamente prestaban servicios, especialmente asistenciales y hospitalarios a los ciudadanos, de una forma directa.

Como ejemplos más claros, los antiguos hospitales provinciales, hospicios u hogares infantiles y centros psiquiátricos, destacaban como servicios prestados históricamente por las Diputaciones provinciales que con posterioridad han pasado a prestar las Comunidades Autónomas, pero manteniéndose estos inmuebles, que constituyen grandes complejos, como propiedad de las Diputaciones y en situación de cedidos o en uso por la Comunidad Autónoma, a través de diversas figuras. Junto a ellos, otros servicios e inmuebles asociados a los mismos continúan en poder de las Diputaciones, como, principalmente, las residencias asistidas de ancianos, si bien, sobre ellos pesa la controversia sobre el ejercicio de competencias impropias, y, en todo caso, debe considerarse la existencia de un marco de colaboración con la Comunidad Autónoma o delegación de competencias por la misma.

Al mismo tiempo, esta preponderancia y vital papel institucional las hacía receptoras de múltiples herencias, donaciones y legados, que venían a engrosar su gran patrimonio.

Mención aparte, debe considerarse que las carreteras provinciales constituyen, quizás, los principales bienes inmuebles gestionados y en poder de las Diputaciones, teniendo en cuenta que, en este caso, nos encontramos ante bienes o inversiones destinados al uso general o colectivo por los ciudadanos. En su gestión, es habitual que se generen los denominados sobrantes de parcelas o porciones de terrenos, como consecuencia de las expropiaciones necesarias para llevar a cabo las inversiones, y, que, a tenor de lo previsto por el reglamento de bienes, tendrían la consideración de bienes patrimoniales. También debe considerarse que, si bien las Diputaciones llevan a cabo una importante actividad

inversora, la misma se encuadra dentro de los planes provinciales de obras y servicios, que, en el contexto de la cooperación económica local, con la participación del Estado y de las Comunidades Autónomas, supone la realización de inversiones para los municipios que por tanto, una vez finalizadas, deben ser entregadas a los mismos. No obstante, en muchos casos, esto no es así.

A nivel jurídico, por el Real Decreto 1372/1986 se aprueba, como desarrollo en esta materia, de la Ley 7/1985, LRBRL, el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, que viene a constituir una regulación muy pormenorizada y vigente en relación con la clasificación de los bienes, su conservación, uso, utilización y disfrute, así como de los inventarios. Regulación que en ese momento resultaba superior a la existente en relación con los bienes del Estado, dada por la Ley del Patrimonio del Estado, de 1964, ya que ésta solo se refería y regulaba los bienes de carácter patrimonial. Sin embargo, con posterioridad, constituye una importante novedad, la aparición de la Ley 33/2003 del Patrimonio de las Administraciones Públicas (desarrollada reglamentariamente en 2009), ya que trata de sistematizar la regulación de los grandes aspectos de los bienes públicos estableciendo unas bases y distinguiendo nítidamente un régimen de carácter jurídico-público aplicable a los bienes y derechos demaniales y otro de carácter jurídico-privado aplicable a los patrimoniales. A pesar de la novedad que constituye esta norma, el reglamento de bienes continúa presentando una regulación más minuciosa en alguna de las materias, como, por ejemplo, en lo que se refiere al contenido mínimo del inventario de bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

La Ley 33/2003 introduce aspectos de gran actualidad no del todo desarrollados por el reglamento de bienes de las entidades locales, como, precisamente, una serie de principios regulados en artículos de carácter básico, relativos a uno y otro tipo de bienes, la posibilidad de la colaboración y coordinación entre las diferentes administraciones públicas y, como forma para su instrumentación, la posibilidad de suscribir convenios. También aspectos como el que se refiere a la optimización que debe producirse en la utilización de los edificios administrativos, mediante planes y programas de actuación que incluyan análisis técnicos y económicos, o un especial énfasis en la administración de los bienes y derechos patrimoniales con criterios de economía, eficacia, eficiencia y rentabilidad en su explotación. Muy novedoso también es el establecimiento de un régimen sancionador.

Subyacía la cuestión sobre si las Administraciones podían ser titulares, sin límite ni condición, de bienes no destinados al uso general ni al funcionamiento de los servicios públicos, conectando con el antiguo problema de la vigencia de los principios que inspiraron en su día las leyes desamortizadoras.

Los resultados de las comprobaciones llevadas a cabo han puesto de manifiesto un rasgo común como es el de la existencia de inventarios desactualizados, de elevada antigüedad, basados en trabajos externos que en su día se realizaron tratando de conocer la realidad de la situación patrimonial, pero que no se han continuado, existencia de soportes físicos inadecuados u obsoletos, con programas de inventario o bases de datos que o bien no soportaron adecuadamente el tránsito de información que venía del papel, de los antiguos libros, o que, como decimos, luego no se han rectificado oportunamente. Destacable, por tanto, desde el punto de vista de la legalidad, es la falta de adopción de las rectificaciones del inventario y de comprobación del mismo, a que se refiere el artículo 33 del Reglamento de Bienes. De especial relevancia resulta esta comprobación, ya que la misma debe realizarse siempre que se efectúe la renovación de la Corporación y debía constituir, de cara a los nuevos mandatos legislativos, un verdadero acto de revisión de los bienes existentes, especialmente inmuebles, así como de actualización de la información que, sobre ellos, a tenor del artículo 20 del REBEL, debe existir.

En la revisión de expedientes llevada a cabo también se ha podido apreciar cómo, en muchos casos, las figuras jurídicas adoptadas sobre los inmuebles, no se corresponden con su naturaleza o calificación jurídica, o con las previstas como forma de utilización en el reglamento de bienes, o, supletoriamente, en la LPAP.

Por su parte, las comprobaciones sobre la contabilidad han evidenciado la falta de un control y seguimiento individualizado de este tipo de inmovilizado que supla las carencias del instrumento jurídico, esto es, del inventario. Si bien la actual instrucción de contabilidad no recoge el contenido de la regla 16 de la anterior instrucción, por el que, en el caso de no existir la necesaria coordinación entre la contabilidad y el inventario general se debe contar con un inventario específico de carácter contable, que detalle individualmente el inmovilizado, ello no es óbice para que este control a nivel contable deba seguir produciéndose en base a lo previsto por otras reglas de la instrucción, tanto antigua como nueva, que prevén la

necesidad de un control del inmovilizado, con una información de detalle, que debe de llevarse, de forma coordinada y automática, dentro del sistema de información contable.

Al margen de este aspecto, la contabilidad ha puesto de manifiesto irregularidades mucho más flagrantes, materias históricamente pendientes a las que no se ha dado la suficiente importancia (no se puede desconocer, al menos en el ámbito local, el segundo plano en el que se ha situado la contabilidad patrimonial en beneficio del primer plano en el que siempre se ha encontrado la contabilidad presupuestaria) como, la falta de dotación de amortizaciones, la falta de separación del valor de los terrenos en el caso de los inmuebles construidos, o, simple y llanamente, la falta de contabilización (o contabilización inadecuada, por los valores netos contables) de las operaciones sin incidencia presupuestaria, como pueden ser las cesiones entre administraciones públicas, las donaciones, o las adscripciones de bienes a favor de organismos autónomos dependientes.

Particularmente destacable, desde el punto de vista de la eficacia y eficiencia, esto es, de la fiscalización de rendimiento, resulta la falta de control y fiabilidad de la información relacionada tanto con los gastos e ingresos atribuibles a los inmuebles de carácter patrimonial como con el coste y rendimiento de los servicios públicos. En el primer caso es la falta de un control económico de detalle el que limita la posibilidad de deducir individualmente los gastos que ha podido generar un determinado inmueble así como, si bien de forma menos evidente, sus ingresos.

En el segundo caso, es la ausencia de un sistema de contabilidad analítica adecuadamente llevado, el que impide obtener con fiabilidad y veracidad una información sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos que se prestan en los inmuebles, así como de los indicadores de costes y de gestión. Materia que debe considerarse constituye un reto, pues el cálculo veraz del coste de los servicios resulta y va a resultar determinante, en el futuro, a la hora de decidir quién y cómo se van a gestionar los mismos.

En esta línea se sitúan las últimas reformas legislativas, especialmente la reforma de la LBRL por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL), que, como respuesta al debate de las competencias propias, impropias y delegadas y de lo que denomina disfuncionalidades del modelo competencial o duplicidades administrativas, señala

una serie de medidas como por ejemplo, con la modificación del apartado 2 del artículo 26, donde el coste de algunos servicios en municipios menores de 20.000 habitantes puede determinar su prestación por el propio Municipio o por la Diputación provincial, o con la modificación del artículo 36 de la misma, donde se establece como competencia propia de la Diputación la del seguimiento de los costes efectivos de los servicios prestados por los municipios de su provincia para una posible colaboración de cara a su reducción, o, en relación con la aprobación de los planes provinciales de cooperación a obras y servicios de los municipios, donde la Diputación podrá incluir fórmulas de prestación unificada o supramunicipal para reducir los costes, y el Estado y la Comunidad autónoma pueden condicionar sus aportaciones al análisis del coste efectivo de los servicios.

También la LRSAL establece, como medida de transparencia y para garantizar el principio de eficiencia del artículo 7 de la LOEPYSF, la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios y de proceder a su remisión al Ministerio de Hacienda, a cuyo efecto se añade un nuevo artículo 116 ter de la LBRL. Bien es cierto que se trata de una información que, a tenor del preámbulo de la Orden 2075/2014 que desarrolla su cálculo, se diferencia y no fundamenta otras informaciones sobre costes, como las necesarias para la fijación de tasas y precios públicos, o las incluidas en la Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos del art. 211 del TRLHL y en la Memoria de las Cuentas anuales.

Volviendo a la importancia que debe darse a la contabilidad patrimonial y a la oportunidad de clasificar correctamente los activos, resulta de interés destacar algunas de las novedades de la instrucción de contabilidad que ha entrado en vigor en 2015. Particularmente destacable resulta el nuevo subgrupo 22 de inversiones inmobiliarias, destinado a recoger los inmuebles que posee la entidad local no para la prestación de servicios ni para fines administrativos sino para la obtención de rentas o plusvalía, donde, por tanto, deberían clasificarse los bienes calificados jurídicamente como patrimoniales, que pueden constituir una fuente de ingresos. También novedosa, la creación, dentro del grupo 3, de los subgrupos 37 y 38, destinados, respectivamente, a los activos construidos o adquiridos para otras entidades (pasan a considerarse existencias) y a los activos en estado de venta, debiendo incluirse en estos últimos aquellos destinados a su venta inmediata o dentro del año siguiente al de su reclasificación en este epígrafe.

En la contabilización de las cesiones de bienes, cuando se realizan por un periodo inferior a la vida económica del bien, no se da de baja el bien cedido, sino que se registra un deterioro de valor (subgrupo 29, que minorará la partida de activo en el balance) por el importe del valor del usufructo del bien cedido (en caso de no poder determinarse, podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al periodo de cesión). En el caso del cesionario o beneficiario, se tratará como una subvención recibida, periodificable, no dando de alta el bien como inmovilizado material sino activándolo como un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido. En ausencia de valor razonable, en las cesiones y adscripciones podrá acudir al valor a efectos tributarios del ITPYAJD.

El tratamiento de las adscripciones (hacia las entidades dependientes) es algo similar, si bien para la entidad aportante se registrará la adscripción como una inversión en el patrimonio de la entidad pública beneficiaria (subgrupo 25, participaciones a largo plazo en entidades del grupo) y para ésta, se considerará una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias y, por tanto, se registrará como un patrimonio neto.

También entre las novedades del nuevo plan, figura el denominado modelo de revalorización que permite valorar el inmovilizado material por su valor razonable, en el momento de la revalorización, cuando las circunstancias del mercado hacen que el valor contable sea poco significativo con respecto a su valor real.

Finalmente, cabe destacar, dentro de esta nueva concepción de la contabilidad pública, que resulta sorprendente la desaparición del subgrupo de contabilidad dedicado a las inversiones en infraestructuras y bienes destinados al uso general, por cuanto en las anteriores instrucciones contables se trataba precisamente de diferenciar estos bienes, asimilables a los de uso público (carreteras, calles, plazas, parques, fuentes...), de los del inmovilizado material.

Los bienes del antiguo subgrupo de inversiones gestionadas para otros entes públicos, en referencia a los mencionados planes provinciales de obras y servicios de los municipios llevados a cabo por las Diputaciones, pasan a integrarse en el grupo de existencias y activos en estado de venta, como ya también antes se ha señalado.



Sirva como colofón y ápice de crítica, decir, que la nueva concepción, o, podría decirse, filosofía, de la contabilidad pública, asimilada en importante medida a la contabilidad de empresas, con la sintomática eliminación del carácter obligatorio de las cuentas de control presupuestario del grupo 0, no impide tomar como referencia las anteriores instrucciones de contabilidad y especialmente la del año 1990 pues contiene una regulación detalladísima por sistemas o áreas de contabilidad que deben de considerarse vigentes en determinada medida para completar las lagunas e indefiniciones de la nueva normativa.