

Els consorcis i les fundacions participats pels ens locals

**Aspectes pressupostaris, financers,
fiscals i de control**

Els consorcis i les fundacions participats pels ens locals

**Aspectes pressupostaris,
financers, fiscals i de control**

Maria Petra Sáiz Antón
Joan Ramon Sagalés Guillamón

Col·lecció

Estudis Locals

Càtedra Enric Prat de la Riba d'Estudis Jurídics Locals

Titular de la Càtedra

Miquel Roca i Junyent

Directora de la col·lecció

Judith Gifreu i Font

Coordinador editorial

Josep M. Matas i Babón

© Associació Catalana de Municipis i Comarques

València 231, 6a

08007 Barcelona

Adreça a internet: www.acm.cat

A/e: catedra@acm.cat

Disseny gràfic i maquetació:

Eumogràfic

Impressió:

XB Cèltica Papel, S.L.

D.L.: B-39342-2010

ISBN: 978-84-935576-9-0

Desembre del 2010

Pròleg	11
Abreviacions	17
Primera part. 1. Els consorcis locals.....	19
1.1. Règim jurídic.....	23
1.1.1. Els consorcis locals	25
1.1.1.1. Marc legal.....	25
1.1.1.2. Concepte i naturalesa jurídica	26
1.1.1.3. Finalitats.....	32
1.1.1.4. Constitució, modificació, dissolució i liquidació.....	35
1.1.1.5. Potestats dels consorcis	40
1.1.1.6. Els recursos	43
1.1.1.7. El patrimoni	43
1.1.1.8. Règim jurídic del personal	44
1.1.1.9. Règim jurídic de la contractació	46
1.1.1.10. Anàlisi estadística.....	52
1.1.2. Els consorcis estatals.....	54
1.1.2.1. Règim jurídic i marc legal.....	54
1.1.2.2. Anàlisi estadística	56
1.1.3. Els consorcis autonòmics	59
1.1.3.1 Règim jurídic	59
1.1.3.2. Marc legal dels consorcis autonòmics	64
1.1.3.3. Constitució, modificació, dissolució i liquidació	65
1.1.3.4. Anàlisi estadística	67
1.1.4. Anàlisi comparativa.....	71
1.2. Règim de control intern i extern	74
1.2.1 Els consorcis locals.....	77
1.2.1.1 Control intern.....	77
1.2.1.1.1 Funció interventora	82
1.2.1.1.1.1 Fiscalització prèvia plena	83
1.2.1.1.1.1.2 Conseqüències de la funció interventora. Fis-	
calització de conformitat. Els reparaments	84
1.2.1.1.1.3. Fiscalització limitada prèvia de despeses i in-	
gressos	86

1.2.1.1.2 Control financer	88
1.2.1.1.2.1 De la intervenció general del consorci	88
1.2.1.1.2.2 De la intervenció de l'ens de cobertura	90
1.2.1.1.3 Auditoria	90
1.2.1.2. Control financer de subvencions.....	93
1.2.1.2.1. Control financer de les subvencions atorgades pel con-	
sorci	93
1.2.1.2.2. Naturalesa jurídica de les transferències als consorcis	
per part de les administracions de cobertura. Diferències amb	
les subvencions	95
1.2.1.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària	97
1.2.1.4. Control extern.....	102
1.2.2. Els consorcis estatals	108
1.2.2.1. Control intern	108
1.2.2.2. Control extern.....	113
1.2.2.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària.....	114
1.2.3. Els consorcis autonòmics.....	116
1.2.3.1. Control intern	116
1.2.3.2. Control extern	121
1.2.3.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària	125
1.2.4. Anàlisi comparativa	127
1.3. Règim fiscal	129
1.3.1. Potestats tributàries.....	129
1.3.1.1. Potestats tributàries dels consorcis locals	129
1.3.1.2. Potestats tributàries dels consorcis estatals.....	137
1.3.1.3. Potestats tributàries dels consorcis autonòmics	137
1.3.2. Tributació.....	138
1.3.2.1. Impostos estatals.....	139
1.3.2.1.1. Impost sobre societats	139
1.3.2.1.2. Impost sobre el valor afegit	147
1.3.2.2. Impostos cedits a les comunitats autònomes.....	156
1.3.2.2.1. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurí-	
dics documentats.....	156
1.3.2.3. Impostos locals.....	157
1.3.2.3.1. Impost sobre activitats econòmiques.....	157
1.3.2.3.2. Impost sobre béns immobles	161
1.3.2.3.3. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	165
1.3.2.3.4. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de na-	
turalesa urbana	167

1.3.2.3.5. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	168
1.3.2.4. Altres tributs	169
1.3.2.4.1. Contribucions especials	169
1.3.2.4.2. Taxes	169
1.3.3. Règim fiscal de les aportacions als consorcis	170
1.3.4. Anàlisi comparativa.....	172
1.4. Règim pressupostari i comptable.....	175
1.4.1. Naturalesa dels diferents consorcis	175
1.4.1.1. Consorcis estatals	176
1.4.1.2. Consorcis autonòmics.....	180
1.4.1.3. Consorcis locals	182
1.4.1.4. Consorcis controlats pel sector públic	186
1.4.2. Règim pressupostari	187
1.4.2.1. Consorcis locals	188
1.4.2.1.1. Consorcis administratius.....	188
1.4.2.1.2. Consorcis empresarials o comercials.....	207
1.4.2.2. Consorcis estatals	209
1.4.2.3. Consorcis autonòmics.....	211
1.4.2.4. Consorcis controlats pel sector públic.....	212
1.4.3. Règim comptable	213
1.4.3.1. Consorcis locals	214
1.4.3.1.1. Consorcis administratius.....	215
1.4.3.1.2. Consorcis empresarials o comercials	226
1.4.3.2. Consorcis estatals	228
1.4.3.3. Consorcis autonòmics.....	233
1.4.3.4. Consorcis controlats pel sector públic.....	238
1.4.4. Anàlisi comparativa.....	240
Segona part: 2. Les fundacions locals	247
2.1. Règim jurídic	248
2.1.1. Fundacions constituïdes per ens locals.....	253
2.1.1.1. Marc legal.....	257
2.1.1.2. Concepte i naturalesa jurídica	257
2.1.1.3. Finalitats	258
2.1.1.4. Constitució de les fundacions públiques per les EL	261
2.1.1.4.1. Forma de constitució.....	263

2.1.1.4.2. Modificació, fusió, escissió i dissolució	267
2.1.1.5. El patronat	270
2.1.1.6. El protectorat.....	272
2.1.1.7. Recursos	273
2.1.1.8. Patrimoni	275
2.1.1.9. Règim jurídic del personal	277
2.1.1.10. Règim jurídic de la contractació.....	279
2.1.1.11. Anàlisi estadística	281
2.1.2. Les fundacions públiques estatals	282
2.1.2.1. Règim jurídic i marc legal	282
2.1.2.2. Marc legal.....	286
2.1.2.3. Anàlisi estadística.....	286
2.1.3. Les fundacions autonòmiques	287
2.1.3.1. Règim jurídic.....	287
2.1.3.2. Marc legal.....	290
2.1.3.3. Anàlisi estadística	292
2.1.4. Anàlisi comparativa.....	293
2.2. Règim de control intern i extern.....	296
2.2.1. Les fundacions locals.....	296
2.2.1.1. El control intern	296
2.2.1.1.1. Funció interventora.....	297
2.2.1.1.2. Control financer	298
2.2.1.1.3. Auditoria.....	299
2.2.1.2. Control financer de subvencions	300
2.2.1.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària.....	301
2.2.1.4. Control extern	304
2.2.2. Les fundacions estatals.....	304
2.2.2.1. El control intern.....	305
2.2.2.2. El control extern	306
2.2.2.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària	306
2.2.3. Les fundacions autonòmiques.....	311
2.2.3.1. El control intern.....	311
2.2.3.2. El control extern.....	315
2.2.3.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària.....	318
2.2.4. Anàlisi comparativa	319
2.3. Règim fiscal.....	321
2.3.1. Generalitats.....	321
2.3.2. Tributació	324

2.3.2.1. Impostos estatals	324
2.3.2.1.1. Impost sobre societats.....	324
2.3.2.1.2. Impost sobre el valor afegit	328
2.3.2.2. Impostos cedits a les comunitats autònomes	332
2.3.2.2.1. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.....	332
2.3.2.3. Impostos locals	334
2.3.2.3.1. Impost sobre activitats econòmiques	334
2.3.2.3.2. Impost sobre béns immobles	335
2.3.2.3.3. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres.....	335
2.3.2.3.4. Impost sobre l'increment del valor del terrenys de naturalesa urbana.....	336
2.3.2.3.5. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	337
2.3.2.4. Altres tributs.....	337
2.3.2.4.1. Contribucions especials.....	337
2.3.2.4.2. Taxes.....	337
2.3.3. Règim fiscal de les aportacions a les fundacions.....	338
2.3.4. Anàlisi comparativa	339
2.4. Règim pressupostari i comptable	341
2.4.1. Generalitats.....	341
2.4.2. Règim pressupostari.....	344
2.4.2.1. Fundacions del sector públic local	344
2.4.2.2. Fundacions del sector públic estatal.....	348
2.4.2.3. Fundacions del sector públic autonòmic de Catalunya	349
2.4.3. Règim comptable.....	351
2.4.3.1. Fundacions del sector públic local.....	351
2.4.3.2. Fundacions del sector públic estatal.....	355
2.4.3.3. Fundacions del sector públic autonòmic de Catalunya	357
2.4.4. Anàlisi comparativa	359
Bibliografia	363

Pròleg

En el moment de la publicació d'aquest llibre, la nostra economia està vivint moments difícils per la caiguda de l'activitat econòmica i els problemes que comporta això: reducció de la facturació de les empreses i dels beneficis, morositat, increment de l'atur... A més, la menor activitat econòmica provoca una reducció de la recaptació fiscal i, a continuació, l'augment del dèficit públic que ha forçat una retallada de les inversions del sector públic. Això fa imprescindible la reducció de la despesa pública. Simultàniament, la reducció de la inversió i la despesa pública contribueixen a que sigui més difícil la recuperació de l'activitat econòmica. Estem en un cercle viciós que requereix de molta intel·ligència i «savoir-faire» per a poder superar-lo.

Tot i els problemes que està generant la crisi actual, no podem oblidar que una crisi és una font d'oportunitats per a millorar, i això també afecta al sector públic.

El nostre sector públic no és tan excel·lent com el dels països nòrdics o els anglosaxons, ni tan deficient com el d'alguns països africans i llatino-americans. Informes com els que publica periòdicament l'ONG *Transparency International* indiquen que estem en una posició intermèdia pel que fa a eficiència de la gestió pública. Fa pocs dies, *Transparency International* ha fet públic el seu informe anual sobre la gestió pública al món. És un informe que es basa en enquestes i es fa en 180 països. L'informe inclou un rànking de països en funció de la qualitat de les seves organitzacions i analitza diversos àmbits com els governs, l'Administració Pública, la justícia, les empreses... A nivell global l'informe conclou que la situació a Catalunya i a l'Estat espanyol no és dolenta. En l'índex general, que mesura la percepció que es té de la qualitat de la gestió pública, Espanya té un 6,8 sobre 10. En aquest índex un 0 vol dir que hi ha una baixa percepció de qualitat. En canvi, un 10 vol dir el contrari. En la classificació dels 180 països, l'Estat espanyol ocupa el lloc 23. Cal tenir en compte que el primer lloc l'ocupa Dinamarca. En canvi, el lloc 180 l'ocupa Somàlia, el país on es té la percepció que hi ha una pitjor gestió pública i més corrupció. Entre els països que estan a la cua n'hi ha en guerra.

No és estrany que els països on hi ha conflictes importants siguin els que estan pitjor, ja que les institucions públiques tenen un camp d'acció limitat.

En l'informe de *Transparency International* s'inclouen recomanacions per a millorar. Així, es recomana enfortir els sistemes de rendició de comptes de les institucions públiques per tal de millorar la transparència en la recaptació i despesa públiques. També es considera imprescindible posar fi a les males pràctiques. Per això cal una justícia en la que es pugui confiar. Una altra mesura convenient és l'enfortiment de la societat civil per tal de que vigili l'actuació dels poders públics.

La crisi actual fa imprescindible introduir canvis per aconseguir més benestar per a la població optimitzant els recursos. I el volum del sector públic a Catalunya està per sobre del 40% del PIB, o sigui, són molts recursos que cal gestionar òptimament. Hi ha varis fronts de millora. Per exemple, la transparència en la gestió pública.

Un altre front és la millora de l'eficiència en la despesa i la inversió pública. La ineficiència redueix el benestar de la població, ja que si es corregeix, s'aconseguiria que amb menys impostos es faci el mateix; o amb els mateixos impostos es gaudeixi de més serveis i infraestructures. Això requereix replantejar des de zero els processos per tal d'identificar millores organitzatives. També cal eliminar o reconvertir aquelles funcions que no aporten res que compensi el cost que suposen. Això és el que al món anglosaxó en diuen «*value for money*», és a dir, generar valor per als ciutadans amb els impostos que es paguen.

El sector públic i els seus dirigents han de donar exemple, especialment en aquests moments on en el sector privat s'ha fet palès que el desig de fer una riquesa desmesurada a curt termini ens ha portat a una recessió greu. Sembla evident que cal introduir canvis per a millorar la situació. En el terreny de la contractació pública, *Transparency International* proposa una sèrie d'estàndars mínims que poden contribuir a millorar la situació. Es tracta de propostes molt interessants. Entre aquests estàndars n'hi ha que fan referència a la implementació de codis de conducta que comprometin les autoritats contractants i els contractistes a seguir una política estricta. També es proposa confeccionar una llista d'empreses de les que hi hagin proves de les seves activitats de corrupció. Altres recomanacions són per a millorar els processos d'informació, per exemple, en la línia de millorar la transparència dels processos de contractació pública i al mateix temps impedir l'ús d'informació privilegiada. També es proposa reforçar l'auditoria del sector

públic. Finalment, hi han recomanacions per a millorar la transparència dels processos de decisió, tal com aplicar la rotació del personal que intervé en les adjudicacions i promoure la participació d'organitzacions de la societat civil. Aquesta participació ha de ser com a supervisors independents de la licitació, i també de l'execució de projectes.

Com s'ha assenyalat, el pes del sector públic en l'economia catalana és molt elevat. De fet, és el primer sector econòmic. Per això, l'eficiència i la transparència són temes de primer ordre. Una part significativa de l'activitat del sector públic es fa a través dels consorcis i de les fundacions, que han experimentat un desenvolupament molt important al llarg dels darrers anys, tant a nivell local com autonòmic i estatal.

Aquest llibre està dedicat precisament al control d'aquests organismes. En primer lloc es tracta el règim jurídic. A continuació, el control s'analitza a nivell de control intern, financer, de les subvencions i també a nivell extern. Posteriorment, s'aprofundeixen els temes de la fiscalitat i del règim pressupostari i comptable. Són temes en els que s'ha millorat i avançat molt en les darreres dècades, però encara queda molt per fer. Tant per la importància dels consorcis i les fundacions en el sector públic, com pel moment del cicle econòmic en que estem, el tema és d'especial rellevància i era necessària la seva publicació.

La temàtica objecte d'estudi no és fàcil i requereix una gran especialització. Per això, cal felicitar als seus autors. Ja que no són persones a qui els sobri el temps, precisament. Els dos tenen un extens currículum relacionat amb els temes tractats en el llibre. Sols per apuntar alguns aspectes, Maria Petra Sáiz Antón és presidenta del Col·legi de Secretaris, Interventors i Tresorers d'Administració Local de Barcelona, viceinterventora de l'Ajuntament de l'Hospitalet de Llobregat i membre de la Junta de l'ACCID. Per la seva banda, Joan Ramon Sagalés Guillamón és interventor de l'Ajuntament de Cornellà i també es membre de CSITAL, i de la Junta de l'ACCID. Tant Petra Sáiz com Joan Ramon Sagalés han publicat anteriorment diversos llibres i treballs relacionats amb aquesta temàtica. També participen activament en les activitats de la Comissió de Comptabilitat Pública de l'ACCID i són ponents habituals en congressos i jornades sobre el sector públic. Això posa de manifest la seva autoritat en relació amb els temes objectes d'estudi en aquest llibre.

Com s'ha apuntat, el tema és rellevant i la publicació d'aquest llibre pot contribuir a millorar l'eficiència i la transparència del sector públic, en gene-

ral, i dels consorcis i fundacions, en particular. El llibre és un encàrrec de la Càtedra Enric Prat de la Riba d'estudis jurídics locals de la UAB, de la qual és titular l'Excm. Sr. Miquel Roca i Junyent, i la directora Dra. Judith Guifreu. Aquesta càtedra té per objectiu desenvolupar la docència i la recerca en tots aquells àmbits relacionats amb les administracions i el sector públic. Per tant, cal felicitar també als editors tot esperant que l'obra tingui una bona acollida entre els gestors públics als que està destinat. D'aquesta manera, podem fer passes endavant en el llarg camí que ens ha de permetre comptar amb un sector públic de qualitat que faci més i millor, amb iguals o menys recursos. Això és imprescindible per què el país en el seu conjunt sigui més competitiu i pugui enfrontar adequadament els reptes que ens esperen.

Oriol Amat

Catedràtic d'Economia Financera i Comptabilitat
de la UPF i vicepresident de l'ACCID.

ABREVIACIONS

AEAT.	Agència Estatal d'Administració Tributària
CC.	Reial decret, de 24 de juliol de 1889, que disposa la publicació del Codi civil
CA	Comunitats autònomes
CE	Constitució espanyola de 1978
CEAL	Carta europea d'autonomia local
EL	Entitats locals
IBI	Impost sobre béns immobles
ICALB	Ordre EHA/4040/2004, de 23 de novembre, per la qual s'aprova la instrucció del model bàsic de comptabilitat local
ICALS	Ordre EHA/4042/2004, de 23 de novembre, per la qual s'aprova la instrucció del model simplificat de comptabilitat local
ICAL	Ordre EHA/4041/2004, de 23 de novembre, per la qual s'aprova la instrucció del model normal de comptabilitat local
ICIO	Impost sobre construccions, instal·lacions i obres
IGAE	Intervenció General de l'Administració de l'Estat
IS	Impost de societats
ITP i AJD	Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats
IVA	Impost sobre el valor afegit
IVTM	Impost sobre vehicles de tracció mecànica
LBRL	Llei 41/1975, de 19 de novembre, de bases de l'Estatut de règim local, aprovada pel Reial decret 3046/1977, de 6 d'octubre
LBRL	Llei 7/1985, de 2 d'abril, de bases de règim local
LCCC	Llei 4/2008, de 24 d'abril, del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques
LCSP	Llei 30/2007, de 30 d'octubre, de contractes del sector públic
LESFL	Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge
LF	Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions
LFIF	Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general
LFTCU	Llei 7/1988, de 5 d'abril, de funcionament del Tribunal de Comptes
LGP	Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària
LGS	Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions
LGT	Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària
LOFAGE	Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'Organització i funcionament de l'Administració general de l'Estat
LIVA	Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit

LMRLC	Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, pel qual s'aprova el text refós de la Llei 8/1987, de 15 de abril, municipal i de règim local de Catalunya
LOTUCU	Llei orgànica 2/1982, de 12 de maig, del Tribunal de Comptes
LPAP	Llei 33/2003, de 3 de novembre, del Patrimoni de les administracions públiques
LRJPAC	Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú
NASP	Normes d'auditoria del sector públic
OCEX	Òrgans de control extern
PGC	Pla general de comptabilitat
RLGEP	Reial decret 1463/2007, de 2 de novembre, pel qual s'aprova el reglament de desenvolupament de la Llei 18/2001, de 12 de desembre, d'estabilitat pressupostària, en la seva aplicació a les entitats locals
ROAS	Reglament d'obres, activitats i serveis dels ens locals de Catalunya, aprovat pel Decret 179/1995, de 13 de juny
RP	Reial decret 500/1990, de 20 d'abril, pel qual es desenvolupa el capítol I del títol VI de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, en matèria pressupostària
RPEL	Reglament de patrimoni dels ens locals, aprovat pel Decret 336/1988, de 17 d'octubre
RS	Decret de 17 de juny de 1955, pel qual s'aprova el reglament de serveis de les corporacions locals
RSCL	Reglament de serveis de les corporacions locals de 1955
SEC	Sistema europeu de comptes nacionals i regionals
TC	Tribunal de Comptes
TRLHL	Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals
TRRL	Reial decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, pel qual s'aprova el text refós de les disposicions legals vigents de règim local
TRLSA	Reial decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre. Text refós de la Llei de societats anònimes
TRLGEP	Reial decret legislatiu 2/2007, de 28 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei general d'estabilitat pressupostària
TRLFPC	Text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya, aprovat pel Decret legislatiu 2/2002, de 24 de desembre
TRLIS	Text refós de la Llei de l'impost de societats, aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març

Primera part

1. Els consorcis locals

La CE¹ organitza l'Estat en tres nivells territorials, estat, comunitats autònomes i entitats locals amb les corresponents administracions. Aquestes administracions han de dur a terme les competències respectives, de vegades concurrents, servint amb objectivitat els interessos generals² i sotmetent les seves activitats als principis constitucionals d'eficàcia, jerarquia, descentralització, desconcentració i coordinació.

La CEAL³ afirma que, en el marc de la llei, els ens locals estan facultats per definir les estructures administratives adaptades a les seves necessitats per permetre una gestió eficaç. Els reconeix el dret d'associació amb altres ens locals per a la realització de tasques d'interès comú, i remet a les lleis de cada estat per concretar i delimitar aquests drets. Tant la legislació estatal com l'autonòmica han regulat el dret dels municipis a associar-se entre ells, amb altres nivells d'administració i amb entitats privades per a la consecució de finalitats d'interès públic.

D'acord amb els preceptes constitucionals i el desenvolupament normatiu posterior, s'ha configurat una complexa organització políticoadministrativa descentralitzada, que va iniciar-se en el sector públic estatal durant la dècada dels noranta, però que s'ha estès amb rapidesa a l'administració autonòmica i local, caracteritzada per la creació de múltiples personificacions instrumentals⁴ a l'empara tant del dret públic: organismes autònoms, mancomunitats i consorcis; com del dret privat: societats mercantils i fundacions privades; i d'altres de naturalesa mixta, com ara les entitats públiques

1. Títol VII de la CE "De l'organització territorial de l'Estat".

2. Article 103 de la CE.

3. Vegeu articles 6 i 10 de la CEAL. La CEAL va ser ratificada per Espanya el 20/1/1988.

4. José Luis Martínez Alonso i altres autors "Les personificacions instrumentals autonòmiques: organismes autònoms, entitats públiques empresarials, consorcis, societats mercantils i fundacionals públiques autonòmiques" VII Congrés Espanyol de Ciència Política i de l'Administració. Anomena PIAGE les personificacions instrumentals dependents de l'Administració general de l'Estat, PIA les dependents de les administracions autonòmiques i PIL les de les administracions locals.

empresarials, que si bé tenen naturalesa pública sotmeten part de la seva activitat al dret privat.

Els consorcis i les fundacions, dels quals estudiarem el règim jurídic, pressupostari, comptable, fiscal i de control intern i extern, són dues personificacions instrumentals, creades d'acord amb les potestats d'autoorganització dels tres nivells d'administració, estatal, autonòmica i local, que han adquirit força rellevància en els darrers temps.

Els principals elements que han caracteritzat la creació dels consorcis són:

- La incorporació dels consorcis a la LRJPAC com a organització comuna en la gestió dels convenis de col·laboració entre l'Administració General de l'Estat i els seus organismes públics dependents i la seva regulació en diverses legislacions de les CA per gestionar interessos compartits en l'àmbit de les competències respectives, ha fet que la figura dels consorcis, de llarga tradició en el sector públic local, hagi adquirit una major rellevància en l'àmbit estatal i autonòmic.
- Les diferències entre les normes estatals i autonòmiques sobre la pertinença dels consorcis al sector públic estatal, autonòmic o local i l'endarreriment de l'actualització de la normativa pressupostària local⁵ han obert escletxes jurídiques que han propiciat la constitució de consorcis per eludir el dret administratiu, flexibilitzar l'aplicació de les normes de contractació pública, la contractació de personal i eludir els mecanismes de control pressupostari, financer i de retiment de comptes als quals estan sotmeses les administracions públiques territorials.
- Per regla general la creació dels consorcis no obeeix a motivacions financeres ni a un ordre planificat, sinó a raons d'oportunitat política i a la necessitat de canalitzar en el moment de la seva constitució determinats fons públics per a la realització de polítiques públiques concretes. Analitzant la base de dades d'ens públics, estatals, autonòmics i locals, no es pot extreure cap conclusió sobre la distribució dels interessos compartits, la distribució territorial dels consorcis, ni es pot establir un criteri lògic dels percentatges d'aportació financera de les administracions participants en els consorcis amb interessos similars, de la qual cosa es

5. El TRLHL manté inamovible la regulació del règim pressupostari i de control als ens locals des de l'any 1988, a diferència de la LGP.

pot inferir que la constitució de cada ens respon a una situació determinada i a una negociació politicoadministrativa concreta i específica.

- La constitució dels consorcis també ha obeït al que s'ha considerat una “moda” imperant en moltes administracions públiques consistent a “externalitzar” la prestació dels serveis públics utilitzant ens instrumentals amb variada personalitat jurídica sotmesa indistintament al règim jurídic públic o privat sota la percepció, no sempre contrastada, d'una major eficàcia i eficiència.⁶

1.1. Règim jurídic

El consorci apareix en la legislació espanyola com una forma de cooperació provincial en les obres i els serveis municipals en el Reglament d'organització, funcionament i règim jurídic de les corporacions locals, de 17 de maig de 1952. Posteriorment els articles 37 a 40 del RSCL⁷ n'amplien la regulació. L'article 37 estableix que les corporacions locals podran constituir consorcis amb diferents entitats locals per instal·lar o gestionar serveis d'interès general, els atorga caràcter voluntari i els dota de personalitat jurídica pròpia per al compliment de les seves finalitats, però no preveu que entitats privades en formin part, ni els atorga la consideració d'ens locals.

La LBERL atribueix als consorcis la condició d'ens locals però tampoc no admet la participació d'entitats sense ànim de lucre. L'article 107 de la LBERL diu: “Els consorcis gaudiran de personalitat jurídica pròpia i de la consideració d'ens locals.”

6. Carles Ramió Matas. “La nova regulació dels funcionaris d'habilitació nacional”. Revista de Estudios Locales CUNAL. Juny del 2004. Número 75.

7. Article 37 del RSCL “1. Les corporacions locals podran constituir consorcis amb entitats públiques de diferent ordre per instal·lar o gestionar serveis d'interès local. 2. Sense perjudici del disposat al paràgraf 5 de l'article 197 de la Llei, els consorcis tindran caràcter voluntari i estaran dotats de personalitat per al compliment de les seves finalitats.”

Article 39. “L'Estatut del consorci determinarà les particularitats del règim orgànic, funcional i financer.”

Article 40. “Els Consorcis podran utilitzar qualsevol de les formes de gestió de serveis, substituint els ens consorciats.”

L'aprovació de la LBRL torna a obrir un debat sobre *l'estatut jurídic* dels consorcis ja que l'article 3.2 no els inclou en l'enumeració d'entitats locals.⁸ L'article 57 configura els consorcis com una eina de cooperació econòmica, tècnica i administrativa entre l'administració local, autonòmica i local per a la prestació de serveis locals i la cooperació en assumptes d'interès comú. L'article 87⁹ faculta les EL per a la constitució de consorcis amb altres administracions públiques i amb entitats privades sense ànim de lucre i preveu els consorcis en el marc dels convenis transfronterers.

L'aprovació l'any 1992 de la LRJPAC i la regulació dels consorcis en l'article 6.5¹⁰ com una organització comuna, amb personalitat jurídica pròpia per a la gestió dels convenis de col·laboració entre l'Administració General de l'Estat, els seus organismes públics vinculats o dependents i les CA, i la regulació dels consorcis en la normativa autonòmica ha propiciat la constitució de consorcis formats no únicament per ens locals sinó també per l'Administració autonòmica i per l'Administració general de l'Estat.

8. Article 3 de la LBRL. "1. Són entitats locals territorials: a) el municipi, b) la província, c) l'illa als arxipèlags balear i canari. 2. Tenen, tantmateix la condició d'entitats locals: a) les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi, instituïdes o reconegudes per les comunitats autònomes, conforme a l'article 45 d'aquesta Llei. b) Les comarques i altres entitats que agrupin diversos municipis, instituïdes per les comunitats autònomes de conformitat amb aquesta Llei i els corresponents estatuts d'autonomia. c) Les àrees metropolitanes, d) les mancomunitats de municipis."

9. Article 57 de la LBRL "La cooperació econòmica, tècnica i administrativa entre l'administració local i les administracions de l'Estat i de les comunitats autònomes, tant en serveis locals com en assumptes d'interès comú, es desenvoluparà amb caràcter voluntari, sota les formes i en els termes previstos a les lleis, es podran dur a terme, en tot cas, mitjançant els consorcis o convenis administratius que se subscriuguin..."

Article 87. "1. Les entitats locals poden constituir consorcis amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès comú o amb entitats privades sense ànim de lucre que persegueixin fins d'interès públic, concurrents amb els d'altres administracions públiques.

2. Els consorcis es podran utilitzar per a la gestió dels serveis públics locals, en el marc dels convenis de cooperació transfronterera en què participin les entitats locals espanyoles i d'acord amb les previsions dels convenis internacionals ratificats per Espanya en la matèria.

10. Article 6.5 de la LRJPAC. "Quan la gestió del conveni faci necessari crear una organització comuna, aquesta podrà adoptar la forma de consorci dotat de personalitat jurídica o societat mercantil.

Els estatuts del consorci en determinaran les finalitats, així com les peculiaritats del règim orgànic, funcional i financer.

Els òrgans de decisió estaran integrats pels representants de totes les entitats consorciades, en la proporció que es fixi als estatuts respectius.

Per a la gestió dels serveis que se li encomanin podran utilitzar qualsevol de les formes previstes en la legislació aplicable a les administracions consorciades."

La legislació estatal de règim local, la LRJPAC, i la legislació autonòmica configuren els consorcis com a personificacions instrumentals de naturalesa associativa voluntària, amb caràcter d'entitat pública, els estatuts dels quals determinaran el règim jurídic, financer, pressupostari i de control aplicable en funció del seu objecte, de les administracions públiques que els conformen i del percentatge de participació de les administracions en el finançament i en el control dels seus òrgans de gestió.

1.1.1. Els consorcis locals

1.1.1.1. Marc legal

Legislació estatal de règim local

- Articles 57 i 87 de la LBRL
- Article 110 del TRRL

Legislació estatal general

S'aplicarà als consorcis en què participin administracions locals i l'Administració General de l'Estat.

- Article. 6.5 de la LRJPAC.
- Articles 2 i 3 de la LGP.

Legislació autonòmica de règim local

Andalusia

- Llei 7/1993, de 27 de juliol, reguladora de la demarcació municipal d'Andalusia.
- Llei 6/2003, de 9 d'octubre, de símbols d'entitats locals d'Andalusia.

Aragó

- Llei 7/1997, de 9 d'abril, d'Administració local d'Aragó.
- Decret 347/2002, de 19 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de béns, activitats, serveis i obres de les entitats locals d'Aragó.

Illes Balears

- Llei 20/2006, de 15 de desembre, municipal i de règim local de les Illes Balears.

Catalunya

- Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, text refós de la Llei municipal i de règim local de Catalunya.
- Decret 179/1995, de 13 de juny, pel qual s'aprova el Reglament d'obres activitats i serveis dels ens locals.
- Decret 140/1988, de 24 de maig, de demarcació territorial i població dels ens locals de Catalunya.

Galícia

- Llei 5/1997, de 22 de juliol, d'Administració local de Galícia.

Castella i Lleó

- Llei 1/1998, de 4 de juny, de règim local de Castella i Lleó.

La Rioja

- Llei 1/2006, de 3 de març, d'Administració local de la Rioja.

Múrcia

- Llei 6/1988, de 25 d'agost, de règim local de Múrcia.

Madrid

- Llei 2/2003, d'11 de març, d'Administració local de la Comunitat de Madrid.

1.1.1.2. Concepte i naturalesa jurídica

La naturalesa jurídica del consorci local ha suscitat una profunda controvèrsia doctrinal perquè la LBRL no li va atorgar la naturalesa d'ens local malgrat que la LBERL sí que ho va fer. Aquesta controvèrsia queda ben palesa al Dictamen del Consell d'Estat de 24 d'octubre de 1985, que deia:

“La Llei 7/85, de 2 d'abril, reguladora de les Bases del règim local, dedica únicament l'article 87 als consorcis, a l'establir que les entitats locals poden constituir consorcis amb altres administracions públiques per finalitats d'interès comú o amb entitats privades sense ànim de lucre que persegueixin finalitats d'interès públic, concurrents amb les de les administracions públiques.

La Llei no disposa la derogació en bloc de l'anterior legislació sobre règim local, sinó únicament d'aquella que s'oposi, contradigui o resulti incompatible amb el seu contingut.

En aquest sentit s'ha de senyalar que el contingut de la nova Llei 7/85 no s'oposa en res ni contradiu el que disposa l'article 107 del text articulat parcial de la Llei 41/75, aprovat pel Reial decret 3046/1977, de 6 d'octubre, als articles 37 a 40 del Reglament de serveis de les corporacions locals aprovat pel decret de 17 de juny de 1955, pel qual s'han d'entendre vigents aquests darrers preceptes sense perjudici de les modificacions competencials operades amb la instauració del nou sistema competencial d'Espanya.”

L'aprovació del TRRL l'any 1986, un any després que la LBRL, no va afegir res de nou als dubtes plantejats respecte la naturalesa jurídica dels consorcis ja que segueix sense considerar-los com a ens locals. L'article 110 del TRRL faculta els ens locals per la constitució de consorcis amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès comú i amb entitats privades sense ànim de lucre amb interessos concurrents amb els d'aquestes. L'article 110.2¹¹ estableix que els consorcis tenen personalitat jurídica pròpia i que els estatuts determinaran les finalitats i les particularitats del règim orgànic, funcional i financer. En el mateix sentit es pronunciarà l'any 1992 l'article 6.5 de la LRJPAC.

La succinta regulació de la legislació estatal del règim local dels consorcis ha fet que no s'hagin dissipat els dubtes sobre la seva naturalesa jurídica, especialment quan estan integrats exclusivament per entitats locals. Aquesta posició la manté Martín Mateo,¹² que segueix defensant el caràcter local dels consorcis al considerar que tenen cabuda entre els ens locals no territorials de l'article 3.2 de la LBRL, ja que aquesta no estableix una llista tancada d'ens. Alguns pronunciaments jurisprudencials que reafirmen el caràcter local dels consorcis són la STS (sentència del Tribunal Suprem) de

11. *Article 110 del TRRL*. 1. Les entitats locals poden constituir consorcis amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès comú o amb entitats privades sense ànim de lucre que persegueixin finalitats d'interès públic concurrents amb els de les administracions públiques.

2. Els consorcis gaudiran de personalitat jurídica pròpia.

3. Els estatuts dels consorcis determinaran les seves finalitats, així com les particularitats del règim orgànic, funcional i financer.

4. Els seus òrgans de decisió estaran integrats per representants de totes les entitats consorciades, en la proporció que es fixi als estatuts respectius.

5. Per a la gestió dels serveis de la seva competència es podran utilitzar qualsevol de les formes previstes en la legislació de règim local.

12. Martín Mateo. *Entes locales complejos*. Madrid 1987. Manté que el règim legal dels consorcis no ha sofert cap alteració rellevant amb la regulació de la LBRL i que aquests segueixen tenint la consideració d'ens locals ja que l'enumeració d'ens locals que fa l'article 3.2 de la LBRL no es pot considerar com un nombre tancat.

30 d'abril de 1999, sobre el Consorci pel Servei d'Extinció d'Incendis, Salvaments i Protecció Civil del Principat d'Astúries,¹³ o la STS del 28 de novembre del 2007¹⁴ sobre el Consorci de Transports de Biscaia.

La normativa autonòmica de règim local no fa més aclariments sobre aquesta qüestió ja que no totes les CA han legislat sobre els consorcis constituïts o participats per ens locals i les que ho han fet no han seguit un criteri uniforme. La legislació de les CA *Galícia*,¹⁵ *Aragó* i ¹⁶ *Illes Balears*¹⁷ mantenen la naturalesa local del consorci. No ho fan les CA d'*Andalusia*,¹⁸ *Castella i Lleó*,¹⁹ *Madrid*²⁰ i *Aragó*,²¹ que igual que la de *Catalunya* estableixen que el caràcter local del consorci el determinaran els seus estatuts (articles 271 del LMRLC²² i 312.3 del ROAS²³).

13. La STS de 30 d'abril de 1999 sobre la naturalesa d'ens local del Consorci del Servei d'Extinció d'Incendis, Salvaments i Protecció Civil del Principat d'Astúries, constituït per quasi la totalitat dels *concejos* d'Astúries i per la Comunitat Autònoma del Principat, ja que la seva finalitat s'esdevé de les competències locals que ostenta la Diputació Provincial d'Oviedo, tot i que l'Estatut d'Autonomia el Principat d'Astúries assumeix totes les competències, mitjans i recursos que segons la Llei corresponen a la Diputació Provincial. Tantmateix, assevera el fet de que encara que els consorcis no estiguin inclosos com a entitats locals a l'article 3 de la LBRL, res no impedeix la seva caracterització com a ens local, ja que l'enumeració que es fa en l'apartat segon de l'esmentat article 3 no té el caràcter d'exclusiu, i tot i que l'article 110 del TRRL permet als estatuts del consorci determinar les particularitats del seu règim orgànic i funcional, el seu règim jurídic s'ha d'incardinar dins del compliment de les normes imperatives fixades per la legislació de règim local i, en conseqüència, la secretaria del Consorci ha de ser desenvolupada per un funcionari amb habilitació de caràcter estatal.

14. La STS del 28 de novembre del 2007 atorga el caràcter local al Consorci de Transports de Biscaia, constituït al 50 % pel Govern Basc, la Diputació Foral de Biscaia i el 50 % pels ajuntaments afectats pel pas del ferrocarril metropolità de Bilbao, que té encomanada la gestió del servei públic del ferrocarril de Bilbao en el territori de deu ajuntaments integrants d'aquest, perquè el Tribunal interpreta que els corresponia la percepció de la subvenció, regulada en la disposició addicional quinzena del TRLHL, que tenen dret a percebre les entitats locals pel servei de transport col·lectiu urbà, tot i no tenir el caràcter d'entitat local territorial. En l'apartat 1.4.1.1. es transcriu part d'aquesta sentència.

15. Article 149 de la Llei 5/1997, de 22 de juliol, de l'Administració local de Galícia.

16. Article 218 de la Llei 7/1999, de 9 d'abril, de l'Administració local d'Aragó.

17. Article 45 de la Llei 20/2006, de 15 de desembre, municipal i de règim local de les Illes Balears.

18. Article 33 de la Llei 7/1993, de 27 de juliol, reguladora de la demarcació municipal d'Andalusia.

19. Article 48 de la Llei 1/1998, de 4 de juny, de règim local de Castella i Lleó.

20. Article 136 de la Llei 2/2003, d'11 de març, de l'Administració local de Madrid.

21. Article 219 de la Llei 7/1999, de 9 d'abril, de l'Administració local d'Aragó.

22. Article 271 del LMRLC. Els estatuts del consorci han de determinar les especificitats del règim orgànic, funcional i financer en relació amb el general dels ens locals o, si s'escau, amb el d'altres administracions que intervinguin en el consorci.

23. Article 312.3 del ROAS "El caràcter local, si s'escau, del consorci s'ha de determinar als seus estatuts."

La Direcció General de Coordinació amb les Hisendes Territorials reconeix la discussió doctrinal sobre el règim jurídic dels consorcis des de l'aprovació de la LBRL i sosté que no existeix una correlació directa entre el consorci i un règim jurídic concret que es pugui derivar de la tipologia de les formes de gestió dels serveis públics locals i que, per tant, seran els seus estatuts els que el determinaran. També entén que, a partir de l'aprovació de la LBRL, els consorcis són una forma de cooperació de les administracions públiques i de gestió dels serveis públics locals utilitzada en competència amb altres fórmules associatives, i manifesta que tot i la indefinició del seu règim jurídic, els consorcis en què participen els EL són entitats de dret públic i que el que és fonamental per determinar el seu règim jurídic és la naturalesa jurídica dels ens consorciats i els estatuts del consorci.

Tot i que el Decret 139/2007, de 26 juny, pel qual s'aprova la Denominació els símbols i el registre d'ens locals de Catalunya, regula en l'article 45 i següents el Registre d'ens locals de Catalunya,²⁴ catalogant de forma específica, en la secció 7, els consorcis. Entenem que aquest és un mer registre estadístic i que, en cap cas, tot i la denominació de *Registre d'ens locals*, es pot interpretar com un canvi respecte del règim jurídic dels consorcis a causa del rang de la norma. Sent necessari, com es posa de manifest en el punt 1.c), apartat 7 de l'Informe 28/2009 de la Sindicatura de comptes de Catalunya sobre el Compte general de les corporacions locals de l'exercici 2006, que la Generalitat de Catalunya estudiés la possibilitat de regular els criteris o supòsits concrets perquè un consorci s'hagi de considerar ens local, i faci efectiva la previsió de l'article 47 del Decret 139/2007 en relació a que el Registre d'ens locals de Catalunya figuri en el web del Departament de Governació i Administracions Públiques, atès que aquest Registre se li atorga el caràcter de registre públic.

24. L'article 1 de l'Ordre GAP/254/2007, d'11 de juliol, d'organització del Registre d'ens locals de Catalunya també contempla els consorcis de caràcter local que gestionin serveis locals o exerceixin activitats d'interès local. Les dades que hi han de figurar són:

Apartat 1.7 Consorcis locals. Al full registral dels consorcis de caràcter local que gestionin serveis locals o exerceixin activitats d'interès local hi han de constar les dades següents:

a) *Nom del consorci*, b) *codi d'identificació*, c) *NIF*, d) *ens que l'integren i la data d'integració o baixa*, e) *objecte*, f) *data de constitució*, g) *data de publicació dels estatuts i de les seves modificacions*, h) *adreça, telèfon i fax*, i) *web i adreça electrònica*, j) *president*, k) *símbol oficialitzat (emblema)*, l) *data de la inscripció, de les modificacions i cancel·lació*.

A la vista del que s'ha exposat s'estableixen les següents consideracions en relació amb els consorcis administratius:

- a) Els consorcis són ens instrumentals de caràcter associatiu i voluntari subjectes al dret públic utilitzats com a instruments de cooperació administrativa, tècnica i econòmica per a la prestació de serveis públics i per dur a terme activitats d'interès públic concurrents entre administracions de diferent tipus –estatal, autonòmic i local- i eventualment amb entitats privades sense ànim de lucre.
- b) Els consorcis actuen en la pràctica com una prolongació funcional de les administracions de cobertura duent a terme activitats en sectors diversos: administratiu, econòmic, sanitari, gestió de residus, urbanístic, turístic, etc. Es distingeixen d'altres instruments de cooperació administrativa com ara les mancomunitats municipals o els convenis de cooperació administrativa per tres elements: *a)* Les mancomunitats únicament poden estar conformades per municipis, mentre que els consorcis tenen una composició heterogènia: Administració local, autonòmica i estatal, i eventualment entitats sense ànim de lucre; *b)* els consorcis, a diferència de les mancomunitats, que assumeixen un major nombre de serveis, tenen una finalitat més concreta: sanitària, recollida de residus, etc.; *c)* els convenis de cooperació administrativa no generen una nova persona jurídica ni una organització especial, cosa que sí succeeix amb els consorcis.
- c) Els consorcis integrats per administracions públiques tenen naturalesa pública i els seus estatuts seran els que fixaran el règim jurídic, orgànic, funcional, financer i de control aplicable, ja sigui estatal, autonòmic o local, segons l'àmbit en el qual es desenvolupin les seves competències i el percentatge de finançament i de control en els òrgans de gestió del consorci de cadascuna de les administracions.
- d) L'activitat dels consorcis estarà sotmesa a la LRJPAC²⁵ quan estiguin exercint potestats públiques perquè es consideraran entitats de dret públic amb personalitat jurídica pròpia vinculades o dependents d'una Adminis-

25. Art. 2.2 de la LRJPAC. Assimilació als organismes autònoms.

tració pública. No obstant quan no exerceixin potestats administratives seran els seus estatuts els que fixin lliurement el seu règim jurídic.

e) Entre els consorcis constituïts o participats per ens locals es poden distingir:

- *Consortis constituïts a l'empara de l'article 107.2 del RD 3046/1977, abans de l'entrada en vigor de la LBRL*, que tindran la naturalesa d'ens local i se'ls aplicarà l'ordenament jurídic local.
- *Consortis constituïts després de l'entrada en vigor de la LBRL.*
 - *Consortis constituïts íntegrament per ens locals.* Als consorcis constituïts per entitats locals de diversa naturalesa: municipis i entitats locals de diferent àmbit,²⁶ se'ls aplicarà l'ordenament jurídic local.
 - *Consortis constituïts entre ens locals, Administració de l'Estat i/o Administració de les comunitats autònomes per a la gestió d'interessos propis dels ens locals regulats pels articles 25, 26 i 86.3 de la LBRL.* La doctrina i la majoria dels autors²⁷ tenen un criteri coincident i assenyalen que qualsevol consorci que tingui com a finalitat l'execució o la gestió de serveis o obres de competència local tindrà la naturalesa de local.²⁸
 - *Consortis constituïts per ens locals, Administració de l'Estat i/o Administració de les comunitats autònomes per gestionar competències concurrents.* En aquest cas seran els estatuts del consorci els que determinaran el seu caràcter, local, autonòmic o estatal, dependent de l'administració que el financi majoritàriament o que ostenti el control dels seus òrgans de gestió.
 - *Consortis constituïts per ens locals amb entitats privades sense ànim de lucre.* Com hem dit ens haurem de remetre als estatuts, tot i que sembla lògic que si el consorci s'ha constituït per a la prestació d'un servei

26. No creiem que es puguin constituir consorcis únicament per part de municipis per gestionar obres o serveis municipals, ja que en aquest cas estariem davant d'una mancomunitat.

27. PARRA MUÑOZ, J.F. "A vueltas con la naturaleza jurídica del consorcio". *Actualitat Administrativa*. Núm. 20. Maig 2001.

28. Jurisprudència en aquest sentit. La sentència del Tribunal Superior de Justícia de Castella i Lleó, de 3 de maig del 2000, determina que tot i que la STS de 3 de maig de 1999, establia el caràcter local del consorci, encara que estigués integrat també per la comunitat autònoma, com que tenia per objecte competències obligatòries dels ens locals, en el cas analitzat, el qual es tractava d'un servei de competència no obligatòria, -abocador de matèries inerts-, no es podia atorgar la naturalesa de local al consorci com a ens instrumental creat per la gestió d'aquest servei.

públic o la realització d'una activitat econòmica de competència local, li sigui aplicable el règim jurídic local.

1.1.1.3. *Finalitats*

Fent un repàs de la normativa reguladora dels consorcis, l'article 37 del RS estableix que les corporacions locals podien constituir consorcis amb entitats públiques de diferent tipus per instal·lar o gestionar serveis de caràcter local. L'article 57 de la LBRL atorga unes finalitats més àmplies als consorcis que el RS perquè els considera genèricament una eina de cooperació econòmica, tècnica i administrativa de les diferents administracions, estatal, autonòmica i local, tant per a la prestació de serveis locals, com per dur a terme assumptes d'interès comú.

Per tant, les finalitats dels consorcis podran abastar la realització d'activitats d'interès local, tinguin o no naturalesa econòmica, i la prestació dels serveis públics de competència local. Els articles 25 i 26 de la LBRL són els que regulen respectivament les competències dels ens locals de caràcter obligatori i no obligatori. L'article 25 de la LBRL es refereix a les competències dels ens locals en un sentit ampli amb una enumeració no tancada, mentre que l'article 26 estableix els serveis mínims obligatoris en funció del nombre d'habitants dels municipis. De l'enumeració de les competències i dels serveis que obligatòriament han de prestar els ens locals es pot extreure una llista oberta de les finalitats que poden ser encomanades als consorcis.

Els consorcis poden utilitzar per a la gestió dels serveis públics encomanats qualsevol de les formes de gestió de l'article 85 de la LBRL.²⁹ Per la realització d'activitats econòmiques es regiran per la legislació autonòmica i quan realitzin activitats dels ens locals, no declarades com a servei públic, es regiran per qualsevol forma admesa en dret, però s'ha de tenir en compte que els consorcis no són una forma de gestió dels serveis públics sinó un ens de gestió creat per voluntat dels ens consorciats.

L'Informe 1/2001, de 5 de març, de la Junta de Contractació Administrativa, va dictaminar que una vegada constituït el consorci, aquest substitueix els ens consorciats en tot allò referent a la gestió del servei. Això suposa que l'ens local, mentre existeixi el consorci, no pot prendre decisions sobre la

29. 110.5 del TRRL: "Per a la gestió dels serveis públics de la seva competència els consorcis podran utilitzar qualsevol de les formes previstes en la legislació de règim local."

gestió del servei si no és mitjançant la seva representació en el consorci, és a dir, que no pot ni adjudicar-lo a tercers, ni tan sols a una societat mercantil participada íntegrament pel mateix consorci, ja que és el consorci el que ostenta les potestats contractuals i s'hauria d'haver fixat en el moment de la seva constitució la possibilitat que existís aquesta forma de gestió directa.

L'altra qüestió debatuda és si el consorci pot participar en altres ens instrumentals: organismes autònoms, consorcis o societats mercantils. Alguns autors opinen que en els consorcis no són possibles totes les formes de gestió. Per exemple, podem citar F. Albi³⁰ que nega la figura de la concessió com a forma de gestió del consorci perquè considera que consorci i concessió no tenen cap connexió possible, o Rebollo Puig,³¹ que manifesta que als ens instrumentals no territorials, com els consorcis, no se'ls hauria de permetre la creació d'altres ens instrumentals dependents, ja que es desnaturalitzaria la figura del consorci, el buidaria substancialment de contingut, i alhora considera absurd que el consorci creï un ens instrumental al qual li confiï la gestió, per exemple, de l'únic servei per al qual s'hauria constituït.

El cert és que la creació d'altres ens instrumentals de gestió, sobretot societats mercantils, per part dels consorcis, en la pràctica, és habitual. Nosaltres pensem que, excepte en casos justificats en els quals ho determinin els estatuts, perquè es requereixi una gestió molt especialitzada, la utilització d'altres ens instrumentals desvirtua la figura del consorci, en complica la gestió, hi afegeix una complexitat, moltes vegades innecessària, al seu règim jurídic, comptable i financer, i en dificulta la transparència i les actuacions de control.

L'article 10.3 de la CEAL preveu que els ens locals puguin col·laborar, en el marc establert per la llei, amb entitats d'altres estats. L'article 81.2 de la LBRL, modificat per la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local, estableix que els consorcis també podran tenir com a finalitat la prestació de serveis en el marc dels convenis de cooperació transfronterera en què participin entitats espanyoles, d'acord amb els convenis internacionals ratificats per Espanya.

Com a experiències de consorcis transfronterers entre entitats locals de l'Estat espanyol i entitats territorials d'altres estats podem citar els següents,

30. Albi, F. "Tratado de los métodos de gestión de las corporaciones locales". Madrid 1960.

31. Rebollo Puig, M. "Los consorcios entre entes locales como forma de cooperación." Anuari de govern local. núm. 1. 1997.

els quals es van constituir després de la signatura del Conveni marc europeu sobre cooperació transfronterera entre comunitats o autoritats territorials, que va tenir lloc a Madrid, el 21 de maig de 1980, una vegada havien entrat en vigor els tractats de Baiona i de València, per a la cooperació transfronterera entre Espanya i França i entre Espanya i Portugal respectivament.

- *Consorti Bidasoa-Txingudi*, constituït entre els municipis de Irun, Hondarribia (Espanya) i Hendaia (França). (Conveni publicat al BOE 41, de 17 de febrer de 1988). Finalitats: actuacions comunes de desenvolupament turístic.
- *Consorti Transfronterer de Puigcerdà - Bourg-Madame*, entre els municipis de Puigcerdà i de Bourg-Madame (França). (Conveni publicat al BOE 62, de 14 març del 2006). Finalitats: promoció, comercialització i gestió conjunta del turisme, desenvolupament d'infraestructures, sanitat i serveis socials, educació, promoció i desenvolupament de la cultura, preservació, valorització i desenvolupament del patrimoni cultural, preservació, respecte i desenvolupament sostenible de l'entorn natural i del medi ambient, i desenvolupament econòmic i social.

A partir de l'Inventari d'ens públics per comunitats autònomes de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda, s'ha fet la següent agrupació dels consorcis a Catalunya segons les seves finalitats:

- *Consortis urbanístics*. Consorti Urbanístic del Sector de Mas Lluhí, Consorti de Desenvolupament Urbanístic Sector Est de Pallejà, Consorti Urbanístic de la Fornaca, Consorti Urbanístic per al Desenvolupament del Sector Z de Granollers, Consorti Urbanístic del Centre Direccional de Cerdanyola, Consorti Reforma de la Gran Via de l'Hospitalet de Llobregat, Consorti Urbanístic Desenvolupament del Sector Residencial Can Fiulà, etc.
- *Consortis de dinamització de diferents sectors econòmics*. Consorti del Camp de Tarragona i la Seva Àrea d'Influència, Consorti Desenvolupament del Parc d'Activitats Econòmiques de Can Sant Joan, Consorti Fira Internacional de Barcelona, Consorti Port de Mataró, Consorti Promo-

ció i Dinamització del Comerç a Cornellà del Llobregat, Consorci Serveis Compartits de Catalunya, Consorci per a la Protecció i Gestió d'Espais Naturals del Delta del Llobregat, etc.

- *Consortis educatius i d'investigació.* Consorci d'Educació de Barcelona, Consorci per a la Formació Contínua de Catalunya, Consorci Escola Tècnica d'Igualada, Consorci Laboratori de Llum de Sincrotró, Consorci Institut Català de Ciències Cardiovasculars, Consorci Centre de Supercomputació de Catalunya, Consorci Institut de Geomàtica, Consorci Institut d'Investigacions Biomèdiques August Pi i Sunyer, Consorci Escola Superior de Comerç, Consorci Institut Universitari d'Estudis Europeus, etc.
- *Consortis sanitaris i de serveis socials.* Consorci Sanitari del Maresme, Consorci Sanitari Integral, Consorci Sanitari de Terrassa, Consorci Sanitari de l'Alt Penedès, Consorci Sanitari de l'Anoia, Consorci Sanitari de Mollet del Vallès, Consorci Sanitari de la Selva, Consorci Sanitari de Barcelona, Consorci Corporació Sanitària del Parc Taulí, etc. O els consorcis destinats a activitats socials com ara Consorci de Serveis Socials de Barcelona, Consorci Creu Roja, el Consorci Institut d'Infància i Món Urbà, etc.
- *Consortis culturals.* Consorci del Museu de Lleida, Diocesà i Comarcal, Consorci Museu Nacional d'Art de Catalunya, Consorci Pla de Rehabilitació i Equipament de Teatres de Barcelona, Consorci del Teatre Fortuny de Reus, Consorci del Gran Teatre del Liceu, Consorci del Palau de la Música Catalana, etc.

En resum l'objecte dels consorcis, ja siguin formats íntegrament per ens locals o participats per aquests ens, pot tenir múltiples finalitats que abasten des de la realització d'activitats d'interès comú de les entitats consorciades, tinguin o no naturalesa econòmica, fins a la gestió de serveis públics competència de les administracions que els conformen.

1.1.1.4. Constitució, modificació, dissolució i liquidació

La legislació bàsica estatal no regula el procediment de constitució, modificació i dissolució dels consorcis. Per això ens referirem a les normes autonòmiques que han desenvolupat aquestes qüestions. A Catalunya els arti-

cles 270 a 272 del LMRLC i l'article 313 i següents del ROAS. Altres CA que han regulat la constitució dels consorcis són Andalusia³² i Aragó.³³ Segons el ROAS, els passos que cal seguir per a la constitució d'un consorci són:

- a. *Signatura d'un conveni* entre les administracions interessades en què es posi de manifest la voluntat de consorciar-se, al qual s'adjuntarà com a annex un esborrany del projecte d'estatuts del consorci.
- b. *Aprovació de l'acord de constitució del consorci*. Andalusia, Aragó i Catalunya requereixen que cada administració consorciada adopti individualment l'acord de constitució segons el seu règim respectiu i aprovi el contingut del projecte d'estatuts. En el cas de les entitats locals, l'acord per crear, modificar o dissoldre els consorcis, i també per aprovar i modificar els estatuts s'adoptarà amb el vot favorable de la majoria absoluta del nombre legal de membres de la corporació, (article 47.2. g de la LBRL)³⁴ i es requerirà, segons l'article 171 del LMRLC i del 54.1 b del TRRL, l'informe previ del secretari i de l'interventor.
- c. *Informació pública de l'acord d'aprovació de la constitució del consorci i dels seus estatuts*. Segons l'article 213 del ROAS, se sotmetrà a informació pública durant un període de 30 dies seguint el procediment assenyalat en l'article 160. L'exposició pública s'efectuarà mitjançant anuncis que s'inclouran en el Butlletí Oficial de la Província, en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya i al taulell d'anuncis de la corporació, i es donarà audiència, si escau, a les entitats que hagin exercit la iniciativa. De la resta de la legislació autonòmica, únicament Aragó preveu el tràmit d'informació pública en un termini de quinze dies
Transcorregut el termini d'exposició pública i prèvia resolució dels suggeriments que s'hagin formulat, els òrgans competents de les entitats locals, de les altres administracions o els membres del consorci n'apro-

32. Articles 33 a 36 de la Llei 7/1993, de 27 de juliol, de la demarcació municipal d'Andalusia.

33. Llei 7/1997, de 9 d'abril de l'Administració local d'Aragó i articles 321 a 328 del Reglament de béns, activitats, serveis i obres de la Comunitat d'Aragó.

34. L'article 47.2 g) de la LBRL diu "Es requereix el vot favorable de la majoria absoluta del nombre legal de membres de les corporacions per a l'adopció d'acords en les següents matèries: g) creació, modificació o dissolució de mancomunitats o altres organitzacions associatives, així com l'adhesió a les aquestes entitats i l'aprovació i modificació dels seus estatuts."

varan definitivament la constitució i els estatuts, i preveuran els efectes econòmics que se'n puguin derivar. Els estatuts definitivament aprovats seran objecte de publicació íntegra en els butlletins corresponents. A partir d'aquest moment es pot considerar constituït el consorci com a nova persona jurídica.

d. *Termini pel procediment de constitució del consorci.* Quan aquest tingui per objecte la gestió de serveis locals, no podrà superar el termini de sis mesos. Si aquest termini s'incompleix, serà causa de caducitat de l'expedient i de l'arxiu de les actuacions en el termini de trenta dies.

e. *Remissió dels acords adoptats pels membres del consorci i dels estatuts a la Direcció General d'Administració Local.* Segons l'apartat 5 de l'article 313 del ROAS, és requisit la inscripció del consorci en la secció complementària del Registre d'ens locals de Catalunya,³⁵ la qual es produirà en el termini de trenta dies a comptar des de la seva recepció.³⁶

Quan es consideri que els estatuts infringeixen l'ordenament jurídic, la Direcció General d'Administració Local pot, segons l'article 181.1 del LMRLC, impugnar-los davant la jurisdicció contenciosoadministrativa en el termini de dos mesos següents a la seva recepció o bé optar, segons l'article 181.2 del LMRLC i 65 de la LBRL, per requerir a l'ens local que anul·li l'acte adoptat en el termini d'un mes. Aquest requeriment haurà d'estar motivat i s'efectuarà en el termini de quinze dies des de la recepció de la comunicació de l'acord.

Compartim el criteri de José Antonio Pérez Torrente,³⁷ que considera que els consorcis es formalitzaran en document administratiu i que, únicament quan en el consorci hi intervinguin persones juridicoprivades que hi aportin béns o drets, s'haurà de formalitzar en escriptura pública, a l'efecte que els objectes transmesos puguin ser inscrits ens els registres corresponents. No obstant això, la inscripció del consorci no és un requi-

35. Articles 110 a 127 del Decret 140/1988, de 24 de maig, pel qual s'aprova el Reglament de demarcació territorial i població dels ens locals catalans, i article 1.7 de l'Ordre GAP/254/2007, d'11 de juliol, d'organització del Registre d'ens locals de Catalunya.

36. En el mateix sentit es pronuncia la Llei 6/2003, de 9 d'octubre, de Símbols d'entitats locals d'Andalusia.

37. José Antonio Pérez Torrente. "Els Consorcis". *Revista Catalana de Dret Públic*. Pàg., 51-66. EAPC 1996.

sit perquè aconseguixi la personalitat jurídica, ja que aquesta resulta de l'acord de constitució subscrit entre les parts.

Per la seva importància ens detindrem en el *contingut dels estatuts del consorci*. Els articles 39 del RS i 110 del TRRL diuen que els estatuts determinaran les peculiaritats del règim orgànic, funcional i financer del consorci. Però els articles 271 del LMRLC i 316 del ROAS afegeixen que aquestes peculiaritats s'ajustaran al règim general dels ens locals i de les altres administracions públiques que el constitueixin.

Alguns autors consideren que els estatuts són l'autèntica eina de regulació del règim i funcionament del consorci i altres que el terme *peculiaritats* del ROAS s'ha de considerar únicament referit a aquells aspectes no regulats en el règim general aplicable o a les particularitats específiques del consorci. En aquesta línia es pronuncia Martín Mateo³⁸ que opina que, per a aquelles qüestions o matèries no regulades en els estatuts, s'acudirà subsidiàriament al que estableixi la legislació de règim local o, si escau, a la regulació autonòmica. Opinió que nosaltres compartim.

El contingut dels estatuts del consorci està detallat en l'article 316.2 del ROAS que assenyala que els estatuts s'han de referir, entre d'altres, als aspectes següents:³⁹

- *Els ens públics i privats, si escau, que l'integren o que s'hi incorporen.*
- *La denominació i el domicili.*

38. Martín Mateo. *Entes locales complejos*. Madrid 1987

39. L'article 36.1 de la Llei 7/1993, de 27 de juliol, reguladora de la demarcació municipal d'Andalusia: "Els estatuts dels consorcis contindran com a mínim els següents extrems: relació d'entitats, institucions i organismes consorciats, finalitats perseguides, règim orgànic, règim de funcionament, règim financer, pressupostari i comptable, durada, procediments per l'alteració, dissolució i liquidació, procediment per la modificació dels estatuts".

El Reglament de béns, activitats i serveis d'Aragó preveu el següent contingut per als seus estatuts: a) ens públics que l'integrin i, en el seu cas, previsions de possibles incorporacions d'altres entitats públiques i adhesions d'entitats privades, b) denominació i domicili, c) finalitats específiques de l'entitat, així com activitats i serveis que se li encomanin o assignin, d) règim d'organització i funcionament, que contempli la presència necessària de totes les entitats consorciades en el seu òrgan superior de govern, en la proporció que s'estableixi i determinant-se les especificitats del seu règim orgànic i funcional en relació amb el general dels ens locals o, en el seu cas, amb el de les altres administracions integrades en el consorci, e) recursos econòmics i aportacions dels membres del consorci, règim pressupostari i comptable i règim de personal, f) previsions sobre la dissolució i liquidació.

- *L'objecte, les finalitats i el caràcter*, si escau local, del consorci.
- *La duració*.
- *Els òrgans de govern i de gestió i la forma de designació dels representants dels membres als consorcis*. Els òrgans de govern i de gestió dels consorcis es regulen en l'article 110.4 del TRRL i 317 del ROAS.⁴⁰ Hi estaran representats totes les entitats consorciades en la proporció fixada pels estatuts. Que ni el TRRL ni el ROAS no esmentin els òrgans unipersonals de gestió no significa que el consorci no en pugui tenir. El més normal és que els consorcis adoptin un esquema similar als òrgans de decisió dels ens locals, amb un president amb una posició identificable a la de l'alcalde, la comissió executiva assimilable a la junta de govern i la junta o consell que equivaldria al ple.

Els representats de les entitats locals seran designats pel ple i hauran de tenir la condició de membres de la corporació, perquè els consorcis siguin entitats públiques que substitueixin els ens consorciats en l'exercici de competències de titularitat local. Respecte a la proporcionalitat dels membres del consorci, en relació amb la que hi ha al ple municipal, cal dir que la STS de 9 de setembre de 1988 ens diu que no cal respectar-la i que l'únic requisit exigible és el de l'acord de la majoria i el dret de tots ells a estar representats en l'òrgan superior de govern del consorci.

- *Les normes de funcionament*. En el cas que al consorci hi intervinguin ens locals, aquests s'adaptaran a la seva normativa, sens perjudici de les particularitats que puguin establir els estatus.
- *Vigència del programa d'activitats*. Article 320.1 del ROAS.
- *Els recursos econòmics i les aportacions dels membres consorciats*.
- *El pressupost, la comptabilitat i els comptes*. Article 320.2 del ROAS.
- *Facultats de disposició sobre béns i instal·lacions cedides pels membres consorciats*. Article 321.2 del ROAS.
- *La modificació dels estatuts i la separació dels membres*. L'article 322 del ROAS requereix l'acord previ del seu òrgan superior de govern. Acord que

40. Article 317 del ROAS. 1. Els òrgans del consorci són els que estableixen els estatuts. 2. L'òrgan decisor superior ha d'estar integrat per representants de tots els membres consorciats. La representació dels membres del consorci en els òrgans decisoris ha de mantenir la proporció que fixin els estatuts.

ha de ser ratificat per les administracions, els ens i les altres entitats consorciades i acordat amb les mateixes formalitats que l'aprovació. Els estatuts preveuran el procediment de separació dels membres del consorci, i el termini de preavis per als membres del consorci que se'n vulguin separar, article 323 del ROAS, així com els requisits per a la incorporació de nous membres al consorci, ja que ni la LBRL, ni el LMRLC, ni el ROAS no en diuen res.

- *Les previsions sobre la dissolució i la liquidació.* Que requeriran l'acord de l'òrgan superior de govern del consorci, adoptat amb el quòrum previst en els estatuts, el quals també hauran de regular la forma de liquidació dels béns del consorci i la reversió de les obres i de les instal·lacions a les administracions consorciades, així com la ratificació posterior de l'acord de dissolució pels ens consorciats. L'article 324.1 del ROAS estableix algunes de les causes de la dissolució del consorci :

- Compliment de la finalitat del consorci.
- Mutu acord dels ens consorciats.
- Impossibilitat de continuar-ne el funcionament.
- Separació d'algun dels membres i que, per aquest motiu, el consorci esdevingui inoperant.
- Incompliment de l'objecte.
- Transformació del consorci en un altre ens.

1.1.1.5. Potestats dels consorcis

Les potestats dels consorcis no estan regulades en la LBRL ni en la LRJPAC i són un tema controvertit. També seran els estatuts els que les hauran de determinar tenint com a limitació les que confereixi la legislació a les entitats consorciades. En destaquen les següents, fent tenen especial incidència en les que afecten els aspectes econòmics:

- a. Potestat reglamentària, d'autoorganització, de programació i de planificació.* Als consorcis, com a entitats de dret públic, els correspon la potestat d'autoorganització, la presumpció de legitimitat, l'efectivitat dels seus actes, la prelación i preferència dels seus crèdits i la inembargabilitat dels seus béns i drets d'acord amb el que determinin les lleis.

b. Potestat expropiadora. Aquesta és una facultat que sols ostenten els ens territorials. Per tant, els consorcis no la tenen com a pròpia, però d'acord amb les determinacions de la Llei d'expropiació forçosa, res impedeix que al consorci se li pugui reconèixer el dret de ser beneficiari de l'expropiació, sempre que els estatuts li atorguin aquesta potestat o que, quan escaigui, li sigui atribuïda per llei.

c. Potestat tributària. A la qual ens referirem àmpliament en l'apartat 1.3.

d. Potestat financera. Entesa com l'apel·lació al crèdit. Hi ha un buit legislatiu del règim de control de la concertació i d'autorització de les operacions de crèdit a efectuar pels consorcis locals. El capítol VII del TRLHL regula els requisits per a la concertació de les operacions de crèdit però únicament fa referència als EL i als seus organismes dependents, però en cap moment no esmenta els consorcis, ni al regular, en l'article 51, les operacions de crèdit a curt termini, ni en l'article 55 quan determina els requisits de les operacions de crèdit a llarg termini. Per tant, seran els estatuts del consorci els que hauran de preveure aquesta possibilitat i els requisits per concertar operacions de crèdit.

La manca de regulació de les operacions de crèdit dels consorcis s'esdevé a causa de la deficient definició dels ens que integren el sector públic local i fa que en la pràctica cap consorci constituït o participat pels EL, ni tant sols els que tenen la consideració d'ens locals no territorials en els seus estatuts, estigui considerat en l'Orde ECF/138/2007, de 27 d'abril, de la Generalitat de Catalunya sobre procediments en matèria de tutela financera dels ens locals, entre els ens subjectes al règim de tutela del Departament d'Economia i Finances de la Generalitat de Catalunya,⁴¹

Per agreujar el problema en la legislació de règim local hi ha un buit sobre el règim d'autoritzacions que els representants de l'ens local en el consorci han d'obtenir dels òrgans de govern de l'ens de cobertura abans de votar

41. L'Article 1, de l'Orde ECF/138/2007, de 27 d'abril, de la Generalitat de Catalunya defineix l'àmbit subjectiu de la tutela financera dels EL de Catalunya, com aquells que no es financen majoritàriament amb ingressos de mercat i els seus ens dependents: organismes autònoms, entitats públiques empresarials locals, i les societats mercantils en les quals la participació de l'ens local en el capital, directa o indirectament, supera el 50 %.

afirmativament acords relatius a la concertació d'operacions d'endeutament i avals. Així, es pot donar la paradoxa que l'òrgan de govern d'un consorci local pugui aprovar, amb el vot favorable dels membres de l'ens local, operacions d'endeutament i aval sense autorització del ple municipal per imports que requeririen autorització del Departament d'Economia i Finances de la Generalitat de Catalunya en el cas que les concertés el mateix ens local i que, segons el percentatge de participació en el consorci, davant de qualsevol eventualitat podrien comprometre les finances de l'ens local.

Les autoritzacions en les operacions d'endeutament dels consorcis participats per a les CA estan resoltes en algunes normes pressupostaries autonòmiques com en el cas de Catalunya,⁴² on la Llei 31/2002, de 30 de desembre, de mesures fiscals i administratives, en la disposició addicional sisena, regula les normes d'actuació dels representants de la Generalitat en consorcis, fundacions i altres entitats.

Per tant, la deficient definició dels ens que configuren l'àmbit del sector públic local i l'ambigua regulació de règim jurídic pressupostari, comptable i de control del TRLHL i de les normes autonòmiques fan que els consorcis constituïts o participats pels ens locals puguin concertar operacions d'endeutament i avals sense autorització ni de l'ens de cobertura ni del Departament d'Economia i Finances de la Generalitat de Catalunya i sense que l'endeutament en què incorrin computi en la càrrega financera de l'ens local matriu, contràriament al que ocorre amb el de la resta d'ens dependents quan l'aportació és majoritària. Així, aquest és un aspecte més que reafirmaria les tesis que afirmen que la creació dels consorcis, en alguns casos, obeeix a la intenció de fugir del dret administratiu.

42. La Llei 31/2002, de 30 de desembre, de mesures fiscals i administratives regula en la disposició addicional sisena les normes d'actuació dels representants de la Generalitat en consorcis i fundacions de la manera següent: 1. Els representants de la Generalitat en consorcis, fundacions i altres entitats de qualsevol forma jurídica admesa en dret en què participa la Generalitat als quals pertorqui d'aprovar les operacions d'endeutament o d'aval per import superior al 50 % del fons patrimonial o dels recursos propis de l'entitat en qüestió o per un import que sobrepassi la participació de la Generalitat, han de sol·licitar, per mitjà del conseller o consellera respectiu, l'autorització prèvia corresponent del Govern. Si es tracta d'operacions d'endeutament o d'aval d'un import inferior, els representants de la Generalitat, han de sol·licitar l'autorització prèvia al Departament d'Economia i Finances.

1.1.1.6. Els recursos

Segons l'article 319 del ROAS, la hisenda dels consorcis locals està constituïda pels recursos que els confereix el TRLHL així com per les aportacions dels ens, de les administracions i dels altres membres consorciats, de la forma i quantia que estableixen els estatuts. Els principals recursos dels consorcis seran:

- c. *Aportacions dels ens consorciats, ja siguin dineràries o in natura.*
- d. *Ingressos procedents dels béns patrimonials i altres de dret privat.*
- e. *Taxes, tarifes, preus públics i preus privats per la prestació de serveis o la realització d'activitats de la seva competència, amb les condicions establertes en l'apartat 1.3.1.1.*
- f. *Subvencions.* Subjectes a la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions, i al Reial decret 887/2006, de 21 de juliol, que aprova el Reglament de la Llei general de subvencions.
- g. *El producte de les operacions de crèdit.* Amb les observacions realitzades en l'apartat 1.1.1.5 d.

1.1.1.7. El patrimoni

Atès que els consorcis tenen personalitat jurídica pròpia, res no impedeix que puguin adquirir béns a càrrec dels seus propis recursos, i els ens integrants dels consorcis els hi adscriguin béns patrimonials i de domini públic afectes a les seves finalitats, sense que l'adscripció suposi, en cap cas, la titularitat de la propietat demanial dels béns, la qual romandrà en les administracions i els ens d'origen.

Els béns s'hauran de destinar i utilitzar exclusivament per al compliment de les finalitats que els seus estatuts els van assignar (article 321 del ROAS).⁴³ Les aportacions dels ens consorciats fetes *in natura*, si tenen la classificació de domini públic o patrimonial, sempre revertiran als ens consorciats.

43. Article 321. del ROAS. 1. Els béns de domini públic i els patrimonials que els ens associats adscriu al consorci per al compliment dels fins d'aquest conserven la qualificació originària. 2. El consorci té sobre les obres, els béns i les instal·lacions cedides pels seus membres unes facultats de disposició limitades a les finalitats estatutàries.

1.1.1.8. Règim jurídic del personal

Com hem vist la naturalesa jurídica dels consorcis no és una qüestió pacífica, però és inqüestionable que els consorcis són entitats de dret públic que es regeixen pel dret públic en els mateixos termes que les administracions consorciades. Si traslладem aquest criteri al règim jurídic aplicable al personal dels consorcis, aquest serà funcionari o laboral en les mateixes condicions en què ho és el de les administracions que els integren. D'aquesta manera, els estatuts del consorci en determinaran les peculiaritats específiques de l'aplicació del règim local.

La qüestió és si els consorcis poden tenir funció pública pròpia, és a dir, funcionaris que en depenguin. La manca de regulació en matèria de personal fa que molts autors considerin que al personal dels consorcis els són d'aplicació en matèria de personal les mateixes normes que als organismes autònoms.⁴⁴ En aquest sentit l'article 300.2 de la LMRLC diu expressament: "Els funcionaris que han de prestar serveis en organismes autònoms creats per la mateixa corporació mantenen la situació de servei actiu, llevat que s'integrin en la funció pública pròpia dels organismes esmentats." Això no obstant, per Joan Mauri,⁴⁵ l'existència d'una funció pública està configurada únicament per persones jurídiques de dret públic i es restringeix a les administracions públiques de caràcter territorial, excepte en aquells casos en què ho estableixi la llei.

Seguint aquest autor, en el marc de l'estreta relació orgànica establerta entre funcionari i servei públic, el legislador no pot crear un cos de funcionaris sense l'existència d'un servei públic al qual la llei atorgui garanties d'estabilitat, continuïtat i regularitat, senzillament perquè els funcionaris no poden dependre d'una forma de gestió del servei públic subjecte a reversibilitat com és el cas dels consorcis.

En definitiva, el personal dels consorcis serà:

44. Al treball de Romero Hernández, F. "Los medios personales y materiales de los consorcios", Jornades d'estudis sobre consorcis locals, CEMCI, Granada 1995, pàg 271, diu: "Els consorcis tenen una personalitat jurídica plena i les seves finalitats d'interès públic i la reversibilitat de la seva existència mateixa és idèntica a la de qualsevol organisme autònom, per la qual cosa entenc que la seva assimilació a aquesta classe d'ens, als efectes de dotació de mitjans personals, no ofereix grans dificultats."

45. Joan Mauri Majós. "Els ens instrumentals en el sector local català." Jornada de la Diputació de Barcelona. Desembre del 2003.

a. *Personal funcionari procedent de les administracions públiques consorciades.* Tenint en compte que els consorcis no poden tenir funció pública pròpia, res no impedeix, però, que aquests es puguin nodrir de personal funcionari procedent de les administracions públiques que l'integren. Aquests funcionaris conservaran la seva situació en l'administració d'origen i mantindran la permanència en els cossos i escales d'origen així com els drets econòmics, de carrera i professionals.

En aquesta línia s'han pronunciat Amparo Koninckx i altres autors,⁴⁶ d'acord amb els dictàmens del Consell d'Estat 45.988 i 45.872, de 23 de febrer de 1984, favorables a l'adscripció de funcionaris procedents de les administracions consorciades a causa de la manca d'una regulació directa expressa i específica per al personal del consorci en el dret espanyol, que no preveu que els consorcis puguin tenir el seu propi cos de funcionaris, així com de la conveniència que no existeixin places de propietat entre el personal del consorci d'acord amb la seva base associativa subjecta a reversibilitat.

b. *Personal contractat subjecte al règim laboral.* El consorci pot contractar personal laboral propi ajustant la selecció als principis constitucionals d'igualtat, mèrit, capacitat i publicitat. Però el personal directiu el pot nomenar per lliure designació.

En la relació de llocs de treball del consorci únicament hi figurarà el personal laboral, la resta de personal funcionari adscrit ho farà en la relació de llocs de treball de les administracions d'origen. És convenient que els contractes laborals es vinculin a les finalitats i la durada del consorci per facilitar la seva extinció i liquidació en cas d'extinció del consorci.

En el cas que els estatuts del consorci prevegin la realització de funcions reservades exclusivament a personal subjecte a l'estatut funcional, com ara les de fe pública i assessorament legal preceptiu i de control i fiscalització interna de la gestió econòmicofinancera i pressupostària, les de comptabilitat i tresoreria, previstes en la disposició addicional segona de la Llei 7/2002, de 2 d'abril, de l'Estatut de l'empleat públic, aquestes funcions seran desenvolupades per funcionaris amb habilitació de caràcter estatal, d'acord amb la STS de 30 abril de 1999.

46. Amparo Koninckx Frasquet i altres. "Personal de gestión local", Aranzadi, 2008.

1.1.1.9. Règim jurídic de la contractació

L'article 270.3 de la LMRLC sotmet l'adjudicació dels contractes dels consorcis en què la participació pública és majoritària a la legislació de contractes de les administracions públiques.

L'objecte de la LCSP, segons l'article 1, és la regulació de la contractació del sector públic amb la finalitat de garantir que s'ajusti als principis de llibertat d'accés a les licitacions, publicitat, transparència, no discriminació i igualtat, per assegurar l'objectiu d'estabilitat pressupostària, el control de la despesa i una eficient utilització dels fons públics salvaguardant la lliure competència i la selecció de l'oferta econòmicament més avantatjosa.

La LCSP estableix dos elements clau per determinar el règim jurídic de la contractació: *a) el subjectiu*, vinculat als conceptes de sector públic, administració pública i sobretot el de poder adjudicador, element clau en la normativa comunitària, per determinar l'àmbit subjectiu d'aplicació de la llei i els diferents graus d'aplicació de la mateixa, i *b) l'objectiu*, de la relació contractual que es defineix en cada contracte en funció de si té la condició de "contracte subjecte a la regulació harmonitzada" o no.

De manera molt resumida, analitzarem com afecten aquests elements a l'hora de determinar el règim jurídic i l'abast d'aplicació de la LCSP als contractes celebrats pels consorcis locals per la repercussió que aquest fet té en l'exercici del control intern i extern.

Les directives comunitàries deixen clar que el concepte clau en tota la legislació de contractes és el de poder adjudicador, aspecte que es recull en l'exposició de motius⁴⁷ de la LCSP vinculat a la definició d'organisme públic segons la normativa comunitària.

47. "Amb la finalitat d'ajustar l'àmbit d'aplicació de la Llei al de les directives comunitàries, així com per no deixar entitats del sector públic exemptes de regulació, la delimitació dels ens subjectes es realitza en termes molt amplis. A aquests efectes, l'article 3.1 enumera en les seves lletres a a g les entitats que, d'acord amb una determinació de política legislativa interna i autònoma, es considera convenient que, en tot cas, se subjectin a la legislació de contractes públics. Aquesta llista, inspirada en la definició de sector públic de la Llei general pressupostària amb les pertinents correccions terminològiques per permetre l'extrapolació de les seves categories als sectors autonòmic i local i l'addició de mencions expresses a les universitats públiques i als denominats *reguladors independents*, està formulada en termes extremadament amplis. Per assegurar el tancament del sistema, la lletra h d'aquest apartat -que funciona com clàusula residual i reproduïx literalment la definició del terme *organisme públic* de la Directiva 2004/18/CE, quant al poder adjudicador subjecte a la mateixa directiva-, garanteix que, en qualsevol cas, l'àmbit d'aplicació de la Llei s'estendrà a qualsevol organisme o entitat que, d'acord amb la norma comunitària, hagi d'estar

L'article 1.9 de la Directiva 2004/18/CE diu que són poders adjudicadors:

“[...] l'Estat, els ens territorials, els organismes de dret públic i les associacions constituïdes per un o més dels esmentats ens o dels citats organismes de dret públic. És considerat organisme de dret públic qualsevol organisme:

a) Creat específicament per satisfer necessitats d'interès general que no tinguin caràcter industrial o mercantil.

b) Dotat amb personalitat jurídica.

c) L'activitat del qual estigui majoritàriament finançada per l'Estat, els ens territorials o altres organismes de dret públic, o bé la gestió del qual estigui sotmesa a un control per part d'aquests últims, o be l'òrgan d'administració, de direcció o de vigilància estigui compost per membres més de la meitat dels quals siguin nomenats per l'Estat, els ens territorials o altres organismes de dret públic.”

Amb aquesta definició de poder adjudicador es vol homogeneïtzar l'aplicació de la normativa i de la jurisprudència comunitària en el concepte d'organisme de dret públic des d'una perspectiva funcional mitjançant l'aplicació acumulativa dels tres requisits esmentats:

- *Satisfacció de necessitats d'interès general que no tinguin caràcter industrial o mercantil.* La STJCE (sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees) de 15 de gener de 1998,⁴⁸ la STJCE de 10 de novembre de

sotmès a les seves prescripcions. Dins de les entitats del sector públic, la Llei distingeix tres categories de subjectes que presenten un nivell diferent de subjecció a les seves prescripcions: administracions públiques; ens del sector públic que, en no tenir el caràcter d'administració pública, estan subjectes a la Directiva 2004/18, i ens del sector públic que no són administracions públiques ni estan subjectes a aquesta directiva...

48. STJCE de 1/1/1988 (assumpte C-44/96 Mannesmann Anlagenbau Àustria i altres). Té relació amb el procediment d'adjudicació d'un contracte públic d'obres per a una filial que exercia l'activitat mercantil d'impremta de l'Estat. La sentència evidencia que al marge del fet que l'activitat tingui vessants industrials o mercantils, si en l'activitat hi ha una funció d'interès general, té més pes aquest segon aspecte i està subjecte a les regles de la contractació pública.

1998⁴⁹ i la STJCE de 13 d'octubre del 2003⁵⁰ deixen clar que al marge del fet que l'activitat desenvolupada per un ens instrumental tingui vessants mercantils o industrials, si satisfà necessitats d'interès general –indubtables quan es presta un servei públic o es compleixen obligacions de servei públic–, està subjecte al règim de la legislació dels contractes públics, amb independència del seu caràcter industrial o mercantil o la inexistència de competència.

- *Personalitat jurídica pròpia.* Per ser considerat poder adjudicador es requereix que l'ens tingui personalitat jurídica pròpia, si bé la formula jurídica adoptada, pública o privada, no és un criteri decisiu en el dret comunitari, sinó que preval la interpretació funcional, és a dir, si la seva activitat es pot incloure entre els paràmetres que defineixen un poder adjudicador. STJCE de 15 de maig del 2003.⁵¹
- *Activitat finançada o controlada majoritàriament.* Aquest és el darrer requisit, que fa referència a la influència dominant d'un poder públic sobre l'organisme adjudicador tant pel que fa al finançament i al control dels òrgans d'administració o direcció i vigilància. La STJCE de 3 d'octubre del 2000⁵² determina que quan hi ha finançament majoritàriament públic s'entén que es dona aquest tercer criteri necessari per ser poder adjudica-

49. STJCE de 15/1/1998 (assumpte C-360/96 ARA), sobre la prestació del contracte de serveis de recollida de residus per l'empresa ARA S.A. per acord de dos municipis dels Països Baixos. El tribunal incideix en què es troben davant d'un poder adjudicador quan la funció que du a terme és d'interès general encara que l'activitat es presti en règim de competència.

50. STJCE de 16/10/2003 (assumpte C-283/00) condemna el regne d'Espanya en l'assumpte SIEPSA per incompliment de les disposicions de la directiva comunitària d'obres amb motiu de la licitació referent a l'adjudicació de les obres del Centre Educatiu Penitenciari Experimental de Segovia convocada per la Societat Estatal d'Infraestructures i Equipaments Penitenciaris (SIEPSA), a l'entendre que SIEPSA té com a missió satisfer necessitats d'interès general com ho és el desenvolupament la política penitenciària de l'Estat que no té caràcter industrial o mercantil i per tant està subjecte a la normativa comunitària de contractació ja que donada la seva activitat i sent l'estat l'únic accionista sembla poc probable que segui SIEPSA la que hagi de fer front als riscos econòmics derivats de la seva activitat.

51. La STJCE de 15/5/2003 (assumpte 214/00) condemna el Regne d'Espanya per incompliment del dret intern en matèria d'adjudicació de contractes públics de subministres i obres i contractació en relació amb la directiva 89/665 CEE del Consell de 21/12/89.

52. La STJCE de 3/10/2000 (assumpte 380/98) sobre la participació majoritària de l'accionariat a la Universitat de Cambridge.

dor i, en el mateix sentit, es pronuncia la STJCE d'1 de febrer del 2001 en relació amb el control.⁵³

L'article 3 de la LCSP estableix l'àmbit subjectiu d'aplicació de la contractació pública a partir de la definició de la classificació de sector públic, administració pública i poder adjudicador. Tot seguit enquadrem els consorcis administratius i en especial els consorcis locals en cadascuna d'aquestes categories:

a. Pertinença dels consorcis al sector públic definit en la LCSP. Els consorcis formen part del sector públic d'acord amb la classificació que la LCSP fa dels ens, organismes i entitats que l'integren en l'apartat e de l'article 3.1: "Conorcis dotats de personalitat jurídica als quals es refereix l'article 6.5 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, i la legislació de règim local."

b. Els consorcis als quals és d'aplicació plena la LCSP són els que tenen la consideració d'administració pública i poder adjudicador. L'article 3.2 estableix entre els ens, els organismes i les entitats que ha enquadrat dins del sector públic, aquells que tenen la condició d'administració pública, i l'article 3.2 e hi inclou "les entitats de dret públic vinculades a una o diverses administracions públiques o dependents de les mateixes administracions que compleixin algunes de les característiques següents:

1a. Que la seva activitat principal no consisteixi en la producció en règim de mercat de béns i serveis destinats al consum individual o col·lectiu, o que efectuïn operacions de redistribució de la renda i de la riquesa nacional, en tot cas sense ànim de lucre, o

2a. Que no es financin majoritàriament amb ingressos, de qualsevol naturalesa, obtinguts com a contrapartida de l'entrega de béns o la prestació de serveis".

Ja hem dit anteriorment que els consorcis són entitats de dret públic de caràcter associatiu constituïdes per diverses administracions. Per tant,

53. La STJCE de 1/2/2001 (assumpte 237/99) considera sotmeses al règim de contractació pública les empreses franceses dedicades a la construcció d'habitatges per part dels serveis públics de construcció i urbanització i societats anònimes d'habitatges de lloguers moderats.

aquells consorcis en els quals es donin els requisits esmentats en l'article 3.2 e de la LCSP tindran la condició d'administracions públiques i també de poders adjudicadors i, en conseqüència, els contractes onerosos que celebrin tindran una subjecció plena a les normes de la LCSP. Això vol dir que, amb independència de la seva quantia, la preparació i adjudicació dels contractes es regularan pels preceptes del títol I del llibre II i del capítol I del títol I del llibre III.

c. *Consortis amb subjecció parcial a la LCSP. Són els que ostenten la condició de poders adjudicadors que no són administració pública.* L'article 3.3 de la LCSP assenyalava quins són els poders adjudicadors entre els quals hi ha:

- Les administracions públiques.
- Els ens, organismes i entitats amb personalitat jurídica pròpia que es troben dins de l'article 3.3 b de la LCSP, i que compleixin els requisits següents:
 - Haver estat creats específicament per satisfer necessitats d'interès general, que no tenen caràcter industrial, mercantil.
 - Sempre que un o diversos subjectes considerats poder adjudicador, (apartat 3.3 de la LCSP) financin majoritàriament la seva activitat, controlin la seva gestió o nomenin més de la meitat dels membres del seu òrgan d'administració, direcció o vigilància.

Als contractes que formalitzin els consorcis que tinguin la consideració de poder adjudicador però no d'administració pública se'ls aplicaran únicament les disposicions previstes per a aquests consorcis en la LCSP i es diferenciarien entre: :

- *Contractes harmonitzats.*⁵⁴ Als quals serà d'aplicació la LCSP quant a la preparació (art. 121.1) i l'adjudicació dels contractes (art. 174).
- *Contractes no harmonitzats.* S'aplicarà el previst en l'article 121.2 per a la preparació i l'adjudicació, i, d'acord amb l'article 175, estan obligats a aprovar instruccions internes que permetin assolir els objectius recollits en l'article 1 de la LCSP, que estaran a disposició dels interessats i que es publicaran en el perfil del contractant. Aquestes instruccions recolliran la submissió dels contractes als principis de publicitat, concurrència, transparència, confidencialitat, igualtat i no discriminació, així com la

54. Els contractes subjectes a regulació harmonitzada són els previstos en els articles 13 a 17 de la LCSP.

garantia que els contractes s'adjudicaran a l'oferta econòmicament més avantatjosa. Entenem, que, tot i que l'article 175 no ho explicita expressament, s'ha d'entendre que els són també d'aplicació les previsions de la LCSP referents a la capacitat, la solvència, les prohibicions de contractar, l'objecte i el preu del contracte.

Els contractes que formalitzin els consorcis que no tinguin la consideració d'administració pública, però sí de poder adjudicador no tindran naturalesa d'administrativa sinó privada i, d'acord amb els articles 20 i 21 de la LCSP, als contractes harmonitzats se'ls aplicarà la jurisdicció contenciosa administrativa en matèria de preparació i adjudicació, i als contractes no harmonitzats, tant per a la preparació, l'adjudicació, l'execució i l'extinció, l'ordre jurisdiccional civil.

- d. Consorcis amb subjecció mínima a la LCSP. Són els que no ostenten la condició de poder adjudicador ni d'administració pública. Són els consorcis que, pertanyent al sector públic, segons la LCSP, no tenen la condició de poder adjudicador, ja que: a) satisfan necessitats de caràcter industrial o mercantil, b) no estan finançats majoritàriament, controlats o intervinguts per les administracions públiques.*

Aquests consorcis tindran una subjecció mínima a la LCSP. Segons l'article 176 de la LCSP, regularan els seus contractes per instruccions internes que respectin els principis de publicitat, concurrència, transparència, confidencialitat, igualtat i no discriminació, que permetin adjudicar a l'empresa que realitzi l'oferta econòmicament més avantatjosa. Les esmentades instruccions estaran a disposició dels interessats a participar en els procediments d'adjudicació dels contractes i es publicaran en el perfil del contractant, i els contractes que formalitzin tindran naturalesa privada.

Per acabar, tots els consorcis, ja tinguin la consideració o no de poder adjudicador, en el cas que adjudiquin contractes d'obres i serveis subvencionats, de forma directa, en més d'un 50 % del seu import, per entitats que tinguin la consideració de poder adjudicador i els contractes estiguin inclosos en les categories establertes en l'article 17 de la LCSP, hauran d'aplicar els preceptes que la LCSP preveu per als contractes subjectes a regulació harmonitzada, d'acord amb el que preveu l'article 17.2 de la mateixa llei.

1.1.1.10. Anàlisi estadística

Els resums estadístics que es presenten tot seguit s'han elaborat a partir de les dades de la Base de dades general d'entitats locals de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda, desenvolupada per la Direcció General de Coordinació Financera amb les entitats locals.⁵⁵ El quadre 1 presenta la relació i el nombre d'ens del sector públic local de l'Estat espanyol a juny del 2007. Dels 17.994 ens del sector públic local, 1.014 són consorcis participats per ens locals⁵⁶ i representen un 5,64 % del total d'ens.

Quadre 1. Inventari d'ens sector públic local

Ens locals de l'estat espanyol. Juny 2007	Total ens	% ens s/total
Ajuntaments	8.111	45,08%
Diputacions, cabildos i consells insulars	51	0,28%
EATIM	3.714	20,64%
Agrupacions de Municipi	74	0,41%
Mancomunitats	998	5,55%
Comarques	81	0,45%
Àrees metropolitanes	4	0,02%
Organismes comercials	37	0,21%
Entitats públiques empresarials	14	0,08%
Organismes autònoms	155	0,86%
Organismes administratius	1.610	8,95%
Empreses públiques	1.396	7,76%
Consortis	1.014	5,64%
Fundacions	260	1,44%
Associacions	475	2,64%
Total	17.994	100,00

Font: elaboració pròpia a partir de les dades de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda.

55. Es poden consultar a: www.servicios.meh.apps/1spl/asp/comh300l.aspx2.cdcdad.o9

56. No tots aquests consorcis són locals ja que el registre és quantitatiu i no discrimina segons el règim jurídic aplicable, segons els estatuts, ni per percentatge de participació o control.

El quadre 2 recull la distribució d'ens locals de Catalunya a juny del 2007. D'un total de 2.604 ens, 309 són consorcis participats pels ens locals, i representen un 11,87 % del total dels ens del sector públic local de Catalunya. Comparant el percentatge de consorcis existents a Catalunya amb el global de tot l'Estat, que segons el quadre 1 és d'un 5,64 %, veiem que a Catalunya hi ha un 6,23 % més de consorcis que en el sector públic local de tot l'Estat.

Quadre 2. Ens locals a Catalunya. Juny 2007

	Barcelona	Tarragona	Lleida	Girona	Total
Diputacions	1	1	1	1	4
Ajuntaments	311	183	231	221	946
Comarques	11	10	12	8	41
Entitats metropolitanes	2				2
Agrupacions de municipis		1			1
Consortis	161	45	53	50	309
Mancomunitats	34	12	11	22	79
EL menors	2	4	52		58
Empreses	197	46	48	34	325
Organismes administratius	183	108	62	72	425
Organismes comercials	5	1	8	2	16
Organismes autònoms	41	18	9	7	75
EPE	7		1		8
Fundacions	24	17	1	5	47
Associacions	128	81	19	40	268
Total	1.107	527	508	462	2.604
% consorcis s/ total ens	14,54%	8,54%	10,43%	10,82%	11,87%
% fundacions s/ total ens	2,17%	1,54%	0,09%	0,45%	4,25%

Font: elaboració pròpia a partir de les dades de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda.

Distribuïts per províncies, Barcelona és la que compta amb més consorcis participats per ens locals, amb un total de 161, la qual cosa representa un 14,4 % sobre els 1.107 ens locals de la província. Li segueix Lleida, que amb 53 consorcis d'un total de 508 ens, representa un 10,43 %. Girona té 50 consorcis que, de 462, suposen un 10,82 % del total. Finalment, Tarragona té 45

consorcis participats per ens locals que, en percentatge, suposen un 8,54 % dels 527 ens locals totals.

El creixement dels consorcis a Catalunya, de juny del 2007 a desembre del 2009, es veu en el quadre 3. En aquest període hi ha hagut un increment de 20 consorcis. La província de Girona és on l'augment ha estat més gran, amb 12 nous consorcis, li segueix Barcelona amb 7, Tarragona amb 4, i Lleida amb un decrement de 3 consorcis.

Quadre 3. Evolució dels consorcis a Catalunya. Juny 2007 - Desembre 2009

	Barcelona	Tarragona	Lleida	Girona	Total
Consorcis juny 2007	161	45	53	50	309
Consorcis desembre 2009	168	49	50	62	329
Diferència	7	4	-3	12	20
% augment consorcis	4,35%	8,89%	-5,66%	24,00%	6,47%

Font: elaboració pròpia a partir de les dades de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda.

Per acabar cal fer una reflexió en relació amb les dades quantitatives que apareixen en la Base de dades general d'entitats locals de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda, ja que s'ha pogut observar que alguns consorcis participats per ens locals pertanyents a diverses províncies apareixen computats en cadascuna amb el nombre real de consorcis existents incrementat fictíciament, com a exemples es poden citar el Consorci de Normalització Lingüística o el Consorci Localret.

1.1.2 Els consorcis estatals

1.1.2.1. Règim jurídic i marc legal

L'article 6.1 de la LRJPAC diu que l'Administració de l'Estat i els organismes públics dependents o vinculats podran celebrar convenis de col·laboració amb els òrgans corresponents de les CA en l'àmbit de les respectives competències. L'article 6.5 possibilita la creació dels consorcis per a la gestió dels esmentats convenis, quan sigui necessària la creació d'una organització comuna amb personalitat jurídica pròpia.

Per tant, segons l'article 6.5 de la LRJPAC, l'Administració de l'Estat i els seus organismes públics dependents o vinculats, les CA així com les entitats locals, segons l'article 87 de la LBRL, podran constituir consorcis, per a finalitats d'interès comú en els quals podran participar també entitats privades sense ànim de lucre, que persegueixin finalitats d'interès públic concurrents amb els de les altres administracions públiques consorciades.

Aquests consorcis amb personalitat jurídica pròpia, constituïts a l'empara de l'article 6.5 de la LRJPAC i/o de l'article 87 de la LBRL, formaran part del sector públic estatal, segons l'article 2.1 *h* de la LGP, quan:

- a. Un o diversos dels ens integrants del sector públic estatal enumerats en l'article 2 de la LGP hagin aportat majoritàriament diners, béns o indústria, o
- b. S'hagin compromès, en el moment de la seva constitució, a finançar majoritàriament l'ens citat sempre que els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de l'Estat.

La LGP classifica el sector públic estatal en el sector públic administratiu, empresarial i fundacional. Els consorcis definits en l'article 2.1 *h* de la LGP s'integraran en el sector públic administratiu d'acord amb l'article 3.1 *b* de la LGP sempre que:

- a. La seva activitat principal no consisteixi en la producció en règim de mercat de béns i serveis destinats al consum individual o col·lectiu, o que efectuïn operacions de redistribució de la renda i de la riquesa nacional, en tot cas sense ànim de lucre.
- b. No es financin majoritàriament amb ingressos comercials que, a l'efecte de la LGP, són els ingressos, de qualsevol naturalesa, obtinguts com a contrapartida de les entregues de béns o prestacions de serveis.

Els consorcis que no compleixin les condicions esmentades, segons l'article 3.2 *c* de la LGP, formaran part del sector públic empresarial, conjuntament amb les entitats públiques empresarials i les societats mercantils estatals.

El règim jurídic aplicable als consorcis estatals serà el dret públic ja que l'article 2.2 de la LRJPAC contempla que les entitats de dret públic, amb personalitat jurídica pròpia vinculades o dependents de qualsevol de les ad-

ministracions públiques, tindran la consideració d'administració pública i se subjectaran a la LRJPAC quan exerceixin potestats administratives mentre que quan no sigui així sotmetran les seves activitats al que disposin les normes de la seva creació.

Als consorcis estatals, independentment de si pertanyen al sector públic administratiu o empresarial, se'ls aplicarà el règim jurídic comptable, presupostari i de control establert en la LGP.

Són vàlides les observacions fetes en l'apartat 1.1.1.8 respecte del règim jurídic del personal dels consorcis estatals, si bé el personal funcionari procedent de l'Administració General de l'Estat adscrit al consorci es regirà per la normativa de funció pública estatal.

En matèria de contractació als consorcis estatals els són aplicables les observacions realitzades en l'apartat 1.1.1.9 respecte a la subjecció dels contractes que realitzin en la LCSP.

Els consorcis estatals tenen com a objectiu dur a terme finalitats d'interès públic comú per a les administracions que els integren i podran utilitzar per a la gestió dels serveis encomanats qualsevol de les formes previstes en la legislació aplicable a les administracions consorciades, segons preveu l'article 6.5 de la LRJPAC.

La constitució, modificació, dissolució i liquidació dels consorcis estatals, si bé no està regulada en la legislació estatal, requerirà l'acord dels òrgans corresponents de les administracions consorciades i seran els seus estatuts els que, d'acord amb l'article 6.5 de la LRJPAC, concretaran els aspectes referents a la constitució, modificació, i liquidació.⁵⁷ Els estatuts també hauran de regular l'objecte del consorci, els seus membres, els criteris de representació, les condicions de separació i l'admissió dels seus membres, el domicili, la configuració i les competències dels òrgans col·legiats, les potestats, el patrimoni i els recursos econòmics.

1.1.2.2. Anàlisi estadística

El quadre 4, elaborat a partir de les dades de l'Inventari d'ens del sector públic estatal del Ministeri d'Economia i Hisenda,⁵⁸ detalla la composició dels

57. Són vàlids els aspectes ja tractats en l'apartat 1.1.1.4.

58. L'inventari d'ens del sector públic estatal es pot consultar a la pàgina web del Ministeri d'Economia i Hisenda www.meh.es. Aquest inventari elaborat per la IGAE es va iniciar l'1 de gener del 2004.

ens del sector públic estatal. Del total de 474 ens, 14 són consorcis estatals amb aportació o control estatal majoritari i representen un 2,95 % del total dels del sector públic estatal.

Quadre 4. Inventari d'ens del sector públic estatal. Situació al 28-12-2009

	Total ens	Sector públic administratiu	Sector públic empresarial	Sector públic fundacional	% ens sobre el total
Agències estatals	7	7			1,48
Consortis	14	12	2		2,95
Entitats públiques empresarials	14		14		2,95
Entitats gestores i serveis comuns SS	5	5			1,05
Fons sense personalitat jurídica	18	14	4		3,80
Fundacions	59			59	12,45
Mútues d'accidents de treball	24	24			5,06
Organismes autònoms estatals	68	68			14,35
Altres ens de dret públic	53	18	35		11,18
Societats mercantils i assimilades	212		212		44,73
Total ens sector públic estatal	474	148	267	59	100,00

Font: elaboració pròpia a partir de l'Informe de l'inventari d'ens del sector públic estatal INVESPE.

El quadre anterior també ens mostra la distribució dels ens del sector públic estatal segons la classificació que fa l'article 3 de la LGP en sector públic administratiu, empresarial i fundacional. Dels 14 consorcis del sector públic estatal, 12 pertanyen al sector públic administratiu i 2 a l'empresarial.

No obstant això, cal aclarir que quan s'analitzen detalladament els ens inclosos en les classificacions d'entitats públiques empresarials, altres ens de dret públic i societats mercantils, s'ha observat que s'hi inclouen els consorcis següents:

- Consorci de Compensació d'Assegurances. Inclòs en la classificació d'entitats públiques empresarials.
- Els consorcis inclosos en l'agrupació d'altres ens de dret públic són: el Consorci de la Zona Franca de Cadis, el Consorci de la Zona Franca de

Gran Canària, el Consorci de la Zona Franca de Santa Cruz de Tenerife, el Consorci de la Zona Franca de Vigo i el Consorci de la Zona Especial de Gran Canària.

- Els consorcis que figuren en la relació de societats mercantils estatals són: el Consorci Internacional d'Asseguradores de Crèdit i el Consorci Rio San Pedro.

És a dir, que cal afegir als 14 consorcis que figuren en el quadre 4, els set consorcis que s'acaben d'enumerar que estan inclosos en altres categories d'ens, la qual cosa faria un total de 21 consorcis pertanyents al sector públic estatal. En el quadre 5 es classifiquen els consorcis del sector públic estatal amb participació majoritària segons les diferents activitats que desenvolupen.

Quadre 5. Consorcis estatals majoritaris per activitats

	Consorcis S. P. Estatal
Administració pública i política econòmica i social	15
Construcció d'edificis	1
Activitats esportives	1
Organització de fires i convencions	1
Assegurances	1
Activitats de comptabilitat, auditoria i assessoria fiscal	1
Situacions especials (habitatge)	1
Total per activitat i tipus d'ens	21

Font: elaboració pròpia a partir de l'Informe de l'inventari d'ens del sector públic estatal INVESPE i de l'Informe econòmic financer del 2007 d'empreses estatals elaborat per la IGAE.

El quadre 6 mostra els ens en els quals la participació de l'Estat és minoritària i que, per tant, no formen part del sector públic. Com es pot veure, l'Estat participa minoritàriament en 121 consorcis, dels quals 50 corresponen a l'àmbit autonòmic i local.

Quadre 6. Ens amb participació estatal minoritària

	Total ens	Consortcis inclosos als Pressupostos generals de l'Estat	Consortcis no inclosos als Pressupostos generals de l'Estat	Àmbit autonòmic i local	Àmbit sector privat
Consortcis	121	26	43	50	2
Fundacions	38			28	10
Empreses estatals	575		45	35	495
Ens s. públic estatal partic. minoritària	734	26	88	113	507

Font: elaboració pròpia a partir de l'Informe de l'inventari d'ens del sector públic estatal INVESPE.

1.1.3. Els consorcis autonòmics

1.1.3.1 Règim jurídic

La normativa autonòmica no va regular la constitució i la participació de les CA als consorcis fins als anys noranta. Fins aleshores els consorcis estaven constituïts majoritàriament per entitats locals, tot i que les CA, a partir del règim jurídic local i de l'article 6.5 del LRJPAC, també van constituir consorcis en els quals van participar-hi amb altres administracions locals i estatals.

Partint d'aquest marc normatiu, algunes CA han regulat amb normativa pròpia⁵⁹ els consorcis autonòmics com a entitats de dret públic de caràcter associatiu creats o participats per acord del govern de la CA, integrats per l'administració de la CA, altres administracions públiques i, si escau, per entitats privades sense ànim de lucre amb interessos comuns, que tenen com a objectiu finalitats d'interès públic concurrent de les administracions consorciades.

El caràcter autonòmic d'un consorci esdevindrà de la qualificació que en facin els seus estatuts i per la remissió a un règim jurídic que li atorgui aquest caràcter, per l'aplicació d'un precepte legal que ho determini, o bé segons la norma autonòmica reguladora, pel compliment d'un o diversos criteris to-

59. Vegeu l'apartat 1.1.3.2.

talment heterogenis, com veurem en l'anàlisi de la normativa autonòmica que tot seguit exposarem.

En la pràctica les diferents regulacions autonòmiques, els diversos criteris que contemplen per determinar quan un consorci és autonòmic i la manca de concreció dels mateixos unit al fet de que en aquests consorcis hi puguin participar també ens integrants en el sector públic estatal i local, amb diferent regulació dels criteris de participació, suposa a no sols un important garbuix normatiu si no també dificultats per determinar el caràcter autonòmic del consorci, no sols en el moment de la seva constitució si no durant la seva vigència, ja que les condicions de participació en el finançament i en el control polític es poden veure modificades al llarg del temps, propiciant l'existència de consorcis "sense amo" en els que dilueix sobre quin del subsectors del sector públic recau el control i quin és el règim comptable i financer aplicable.

Per evidenciar el que s'acaba d'exposar s'ha revisat la legislació autonòmica i s'ha observat el següent de les 17 comunitats autònomes existents:

- a) Que no totes les CA compten amb normes reguladores del règim jurídic de la seva administració però sí que totes tenen normativa d'hisenda pública,
- b) Que algunes CA regulen els consorcis en les normes de règim jurídic i d'altres en les d'hisenda pública,
- c) Que la regulació dels consorcis autonòmics és força heterogènia.

Les CA que no disposen de norma sobre el règim jurídic autonòmic són: *Andalusia, Aragó, Galícia, el País Basc i Castella-la Manxa*. Les CA que tot i tenir normes que regulen el seu règim jurídic no hi contemplen els consorcis autonòmics són *el Principat d'Astúries, Canàries, Cantàbria, Castella i Lleó, Madrid, Múrcia i València*.⁶⁰

De les CA que han regulat els consorcis mitjançant normes pròpies de règim jurídic es poden diferenciar:

60. Llei 2/1995, de 13 de març, de règim jurídic del Principat d'Astúries; Llei 14/1990, de 26 de juliol, de règim jurídic de les administracions públiques Canàries; Llei 6/2002, de 10 de desembre, de règim jurídic del Govern i l'Administració de la CA de Cantàbria; Llei 3/1984, de 25 d'abril, de règim jurídic i Administració de la Junta de Comunitats de Castella i Lleó; Llei 1/1983, de 13 de desembre, de Govern i Administració de la CA de Madrid; Llei 1/1988, de 7 de gener, del president, del Consell i de l'Administració de la CA de la Regió de Múrcia; Llei 5/1983, de 30 de desembre, del Govern Valencià.

- a. *Les CA amb una regulació extensa.* La CA de la Rioja en la Llei 3/2003, de 3 de març, d'organització del sector públic de la Comunitat Autònoma de la Rioja, és l'única que ha regulat detalladament la participació del Govern de la CA en els consorcis. Els articles 57 a 62 de la Llei 3/2003 regulen la creació, modificació i extinció dels consorcis, el contingut dels estatuts, els òrgans de govern i el règim retributiu del personal directiu assimilable al dels organismes públics.
- b. *Les CA que regulen els consorcis de manera molt parca* i de manera quasi idèntica a com ho fa l'article 110 del TRRL són la CA de Catalunya, les Illes Balears, Navarra i Extremadura.⁶¹ Totes preveuen la integració de les respectives administracions en consorcis amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès públic i, eventualment, amb entitats sense ànim de lucre, i es remeten als seus estatuts per determinar les finalitats i particularitats del règim orgànic funcional i financer.

La Llei 13/1989, de 14 de desembre, d'organització, procediment i règim jurídic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya, únicament preveu que el Govern podrà acordar la constitució de consorcis entre la Generalitat i altres administracions públiques, però no determina quins són els criteris de participació i control en els mateixos consorcis, com tampoc no ho fa el Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, que aprova el Text refós de finances públiques de la Generalitat de Catalunya.

Amb la mateixa parquedat que la Llei 13/1989 s'expressa la Llei 1/2002, de 28 de febrer, del Govern i l'Administració d'Extremadura, si bé en aquest cas la Llei 5/2007, d'hisenda pública d'Extremadura quan defineix els ens que integren el sector públic de la CA inclou els consorcis en els mateixos termes de la LGP, és a dir, que són consorcis autonòmics aquells que tenen personalitat jurídica pròpia i als quals els subjectes que integren el sector públic de la CA hagin aportat majoritàriament diners, béns o indústria, o aquests darrers s'hagin compromès, en el moment de la seva constitució, a

61. L'article 55 de la Llei 13/1989, de 14 de desembre, de procediment i règim jurídics de l'Administració de Catalunya; l'article 85 de la Llei 3/2003, de 26 de març, de règim jurídic de l'Administració de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears; l'article 95 de la Llei 15/2004, de 3 de desembre, de l'Administració de la Comunitat Foral de Navarra; Llei 1/2002, de 28 de febrer, del Govern i l'Administració d'Extremadura.

finançar-los majoritàriament i sempre que els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de la CA.

La Llei 3/2003, de 26 de març, de règim jurídic de l'Administració de la CA de les *Illes Balears* i la Llei 15/2004, de 3 de desembre, de l'Administració de la Comunitat Foral de *Navarra*, regulen en els mateixos termes l'aplicació de l'ordenament jurídic autonòmic en aquells consorcis finançats majoritàriament per l'Administració de la CA o en els quals aquesta designi més de la meitat dels membres dels seus òrgans de direcció, si bé el Decret legislatiu 1/2005, de 24 de juny, que aprova el Text refós de la Llei de finances de la CA de les Illes Balears, no contempla els consorcis dels quals forma part l'Administració de la CA o les seves entitats autònomes i empreses públiques en el sector públic de la CA.

- c. *Les CA que regulen els consorcis autonòmics en la normativa pressupostària* són: el Principat d'Astúries, Andalusia, Aragó, Canàries, Castella-la Manxa, Castella i Lleó, Cantàbria, Catalunya, Extremadura, País Basc i Galícia, ja sigui a través de la seva integració en el sector públic autonòmic, de la submissió al control intern o a la tutela financera.

El Decret legislatiu 2/1988, de 25 juny, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei del règim econòmic i pressupostari del Principat d'Astúries estableix que són consorcis autonòmics aquelles entitats en les quals la participació del Principat en el seu capital social, fons social o aportació inicial sigui majoritària. La Llei 5/1983, de 19 de juliol, d'hisenda pública de la CA d'Andalusia, té un criteri diferent. Així, seran consorcis autonòmics aquells en els quals més de la meitat dels membres dels òrgans de govern, direcció o vigilància siguin nomenats per l'Administració de la Junta d'Andalusia o els seus organismes autònoms o empreses.

Segons el Decret legislatiu 1/2000, de 29 de la juny, que aprova el Text refós de la Llei d'hisenda de la Comunitat d'Aragó, els consorcis en els quals sigui majoritària la representació directa o indirecta de la l'Administració de la CA quedaran subjectes al control financer. La CA de Castella-la Manxa, en el Decret legislatiu 1/2002, de 19 de novembre, que aprova el Text refós de la Llei d'hisenda, assenyala que als consorcis en els quals l'administració regional sigui superior al 50 %, o bé inferior al 50 %, però majoritària en relació amb la resta dels components individualment, se'ls aplicarà el que disposa la seva llei d'hisenda.

La Llei 14/2006, de 24 d'octubre, per la qual s'aprova la Llei de finances de *Cantàbria*, defineix els consorcis autonòmics com aquells en els quals qualsevol dels subjectes que conformen el sector públic de la CA participin en el seu finançament en un percentatge igual o superior al 50 %, quan s'hagi compromès, en el moment de la seva constitució, a finançar-lo majoritàriament, o quan els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de la CA. El Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, que aprova el Text refós de la Llei de finances de la Generalitat de *Catalunya*, no defineix els consorcis autonòmics, sinó que únicament en els apartats 4 i 5, de l'article 71, es fa referència respectivament a l'obligació dels consorcis en què participa la Generalitat d'enviar a la Intervenció General, abans del 30 d'abril, per una banda, la liquidació, els comptes anuals i la memòria de gestió i, per l'altra, amb la periodicitat que es determini, la informació sobre l'execució del pressupost i de l'endeutament, si formen part del sector administracions públiques, d'acord amb els criteris del SEC 95.

El Decret legislatiu 1/1999, de 7 d'octubre, que aprova el Text refós de la Llei de règim financer i pressupostari de *Galícia*, també es refereix al fet que formaran part del sector públic de la CA els consorcis que reuneixin els requisits establerts en el sistema europeu de comptes nacionals i regionals per integrar-se en el sector de la administració pública de la CA de Galícia. Aquests criteris són que la CA a) tingui el control del consorci, entès com la capacitat per determinar, en el cas que sigui necessari, la política general de la societat mitjançant el nomenament dels administradors apropiats, b) ostenti la possessió de més de la meitat de les accions del consorci, (aquesta, segons l'esmentat manual, és una condició suficient però no necessària perquè en pugui tenir el control), i c) tingui assegurat el control mitjançant una disposició legal, decret o reglament especial que l'autoritzi a determinar la política del consorci o a nomenar els seus administradors.

La Llei 12/1983, de 12 de juny, de principis ordenadors de l'hisenda general del País Basc, únicament esmenta els consorcis del sector públic de la CA d'Euskadi en relació amb l'endeutament però no els defineix.

Igual que la Llei d'hisenda pública de la CA d'Extremadura, la Llei 2/2006, de 3 de maig, d'hisenda i sector públic de *Castella i Lleó* i la Llei 14/2006, de 24 d'octubre, de finances de *Cantàbria*, regulen els consorcis autonòmics en els mateixos termes que la LGP.

1.1.3.2. Marc legal dels consorcis autonòmics

Tot seguit es relacionen les normes estatals i autonòmiques que regulen els consorcis constituïts o participats per les CA:

Legislació estatal general

- Article. 6.5 de la LRJPAC.

Legislació autonòmica

Astúries

- Decret Legislatiu 2/1988, de 25 de juny, pel qual s'aprova el text refós del règim econòmic i pressupostari del Principat d'Astúries.

Andalusia

- Llei 5/1983, de 19 de juliol, d'hisenda pública d'Andalusia.

Aragó

- Decret legislatiu 1/2000, de 29 de juny, del Govern d'Aragó, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'hisenda d'Aragó.

Illes Balears

- Llei 3/2003, de 26 de març, de règim Jurídic de l'Administració de les Illes Balears.
- Decret legislatiu 1/2005, de 24 de juny, que aprova el text refós de la Llei de finances de les Illes Balears.

Canàries

- Disposició addicional primera de la Llei 5/2008, de 23 de desembre, de pressupostos generals de Canàries per 2009.
- Llei 11/2006, d'11 de desembre, de la hisenda pública canària.

Cantàbria

- L'article 14 de la Llei 6/2004, de 27 de desembre, de pressupostos generals de Cantàbria per a l'any 2005.
- Llei 14/2006, de 24 d'octubre, de finances de Cantàbria.

Castella-la Manxa

- Decret Legislatiu 1/2002, de 19 de novembre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei d'hisenda de Castella-la Manxa.

Castella i Lleó

- Llei 2/2006, de 3 de maig, d'hisenda i sector públic de Castella i Lleó.

Catalunya

- Llei 13/1989, de 14 de desembre, d'organització, procediment i règim jurídic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya.
- Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya.

Extremadura

- Llei 1/2002, de 28 de febrer, del Govern i l'Administració d'Extremadura.
- Llei 5/2007, de 19 d'abril, general d'hisenda pública d'Extremadura.

Galícia

- Decret legislatiu 1/1999, de 7 d'octubre, que aprova el text refós de la Llei de règim financer i pressupostari de Galícia.

La Rioja

- Llei 3/2003, de 3 de març, d'organització del sector públic de La Rioja.

Comunitat Foral de Navarra

- Articles 94 i 95 de la Llei foral 15/2004, de 3 de desembre, de l'Administració de la Comunitat Foral de Navarra.

País Basc

- Llei 12/1983, de 22 de juny, de principis de la hisenda general del País Basc.

1.1.3.3. Constitució, modificació, dissolució i liquidació

Les legislacions autonòmiques sobre els consorcis constituïts o participats per CA regulen de manera minsa els procediments de constitució, modificació i dissolució dels consorcis, a excepció de la CA de *La Rioja*, que en l'article 58 de la Llei 3/2003, de 3 de març, de la CA de la Rioja diu que la creació, modificació i extinció dels consorcis de la CA requerirà l'acord previ del govern, adoptat a proposta de la conselleria afectada, amb el previ informe de les conselleries amb competències en administracions públiques i hisenda.

A la proposta d'acord s'acompanyarà una proposta d'estatuts i el pla anual d'actuació amb un contingut mínim igual que el requerit per a la constitució dels organismes públics de la CA. Un cop hagi estat acordada la constitució del consoci pel Govern de la CA es formalitzarà, mitjançant la subscripció d'un conveni que s'acompanyarà com a annex del text íntegre dels estatuts i

la publicació en el *Butlletí Oficial de la Rioja*, si bé no se n'especifica el termini. També en preveu la publicació la legislació de la CA de Navarra.

Les CA de *Navarra, Catalunya, Castella-la Manxa, Cantàbria, La Rioja* i les *Illes Balears* no regulen el procediment de constitució, modificació dissolució i extinció dels consorcis però si que estableixen que la participació als consorcis requerirà l'acord del Consell de Govern de la respectiva CA i, en el cas d'*Extremadura*, la subscripció prèvia d'un conveni administratiu.

En els consorcis constituïts per CA els estatus esdevenen l'element clau, a causa de la manca d'una legislació general de cobertura. Quant al seu contingut únicament les CA de *Navarra, Extremadura* i *Catalunya* es remeten als estatuts per determinar les seves finalitats i les particularitats dels règims orgànic, funcional i financer.

La CA de *La Rioja* estableix un contingut mínim dels estatuts dels consorcis, que pot servir com a pauta en la constitució de qualsevol consorci. El contingut és el següent:

- Finalitat per la qual es constitueix.
- Relació dels seus membres i criteri de representació.
- Condicions de separació i admissió dels consorciats.
- Domicili del consorci.
- Configuració dels òrgans col·legiats amb les determinacions següents: competències, integració administrativa o dependència jeràrquica, composició i criteris per a la designació dels membres, funcions de decisió, proposta, informe, seguiment o control, així com qualsevol altra funció que se'ls atribueixi.
- Competències i funcions del consorci, que indiquin les potestats administratives que aquest pugi exercir i la distribució de competències entre els òrgans de direcció.
- Patrimoni que se li assigni per al compliment de les finalitats i recursos econòmics.
- Règim relatiu als recursos humans i la contractació.
- Règim pressupostari, de comptabilitat, control i tresoreria.

Els estatuts hauran de preveure els òrgans col·legiats.⁶² Com a mínim un de caràcter plenari i representatiu (junta general) i, si escau, un altre de caràcter més executiu (consell executiu o comitè de direcció). També existirà un òrgan unipersonal, el president, que pot tenir únicament funcions representatives o també executives.

1.1.3.4. Anàlisi estadística

Segons l'informe sobre l'Inventari d'ens dependents de les comunitats autònomes elaborat per la direcció general de coordinació financera amb les comunitats autònomes i amb les corporacions locals, que dona la situació a l'1 de gener del 2009:

- El nombre d'ens instrumentals de les CA no ha parat de créixer des de l'abril de l'any 2003 en què hi havia 1.537 ens, fins a l'1 de gener del 2009 que se'n van comptabilitzar 1.940. El percentatge total d'increment ha estat d'un 26,22 %, tal com es veu en el quadre 7.
- L'1 de gener del 2009, dels 1.940 ens instrumentals, 573 són consorcis, i representen el 29,5 % del total de personificacions instrumentals de les CA. El percentatge d'increment del 2003 al 2009 ha estat d'un 23,76 %.

Quadre 7. Evolució inventari d'ens de les CCAA per tipus d'ens

	Situació a 10.4.2003	Situació a 1.1.2009	Increment	% Increment
A:G: CA	18	18	0	0,00%
OA administratius	106	122	17	16,19%
OA comercials	21	21	0	0,00%
OA	22	36	14	63,64%
EPE	4	12	8	200,00%
Ens públics	157	203	46	29,30%
Agències	0	3	3	100,00%

62. L'article 60 de la Llei 3/2003, de 3 de març, d'organització del sector públic de la CA de La Rioja preveu els següents òrgans de govern: el president i la Junta de Govern. La direcció executiva pot recaure en un òrgan col·legiat, tot i que també preveu l'atribució de la gerència en un òrgan unipersonal: el gerent, si ho preveuen els estatuts.

Consortis	463	573	110	23,76%
Fundacions	256	383	127	49,61%
Altres institucions s/ànim lucre	6	4	-2	-33,33%
Societats mercantils	438	518	80	18,26%
Universitats	47	47	0	0,00%
Total	1.537	1.940	403	26,22%

Font: elaboració pròpia a partir de l'Informe de l'inventari d'ens dependents de les comunitats autònomes elaborat per la Direcció General de Coordinació Financera amb les comunitats autònomes i amb les corporacions locals.

L'evolució del nombre d'ens per CA⁶³ es mostra en el quadre 8. Les CA que compten amb un nombre més elevat de personificacions instrumentals, l'1 de gener del 2009, són: Catalunya amb 322, Andalusia amb 298 i les Illes Balears amb 162. En total, les tres tenen 782 ens instrumentals que representen un 40,30 % del total. De l'any 2003 a l'any 2009, l'augment d'ens instrumentals en aquestes tres CA ha estat el 15 % a Catalunya, el 15,50 % a Andalusia i el 52,83 % a les Illes Balears.

Això no obstant, aquestes tres CA no són les que han tingut un augment més elevat d'ens instrumentals des de l'any 2003, ja que les superen àmpliament Castella-la Manxa amb un augment d'un 90,24 %, Extremadura amb un 60,87 % i Múrcia amb un 59,65 %.

Quadre 8. Evolució inventari d'ens per comunitats autònomes

	Situació a 10.4.2003	Situació a 1.1.2009	Increment	% Increment
Andalusia	258	298	40	15,50%
Aragó	60	88	28	46,67%
P. d'Astúries	53	63	10	18,87%
Illes Balears	106	162	56	52,83%
Canàries	67	75	8	11,94%
Cantàbria	37	59	22	59,46%
Castella i Lleó	65	79	14	21,54%
C. La Manxa	41	78	37	90,24%

63. El *Inventario de entes dependientes de las comunidades autónomas* no inclou el País Basc.

Catalunya	280	322	42	15,00%
Extremadura	46	74	28	60,87%
Galícia	125	144	19	15,20%
Madrid	118	136	18	15,20%
Regió de Múrcia	57	91	34	59,65%
C. Foral de Navarra	68	71	3	4,41%
La Rioja	27	30	3	11,11%
C. Valenciana	97	135	38	39,18%
Ciutat de Ceuta	19	19	0	0,00%
Ciutat de Melilla	9	10	1	11,11%
Diversos	4	6	2	50,00%
Total	1.1.537	1.940	403	26,22%

Font: elaboració pròpia a partir de l'Informe de l'inventari d'ens dependents de les comunitats autònomes elaborat per la Direcció General de Coordinació Financera amb les comunitats autònomes i amb les corporacions locals.

El quadre 9 ens dona informació sobre el nombre d'ens instrumentals per CA. El nombre de consorcis participats per les CA és de 573, i representen un 29,54 % respecte dels 1.940 totals. Andalusia és la CA que té més consorcis, 144, un 48,30 % sobre el total dels seus ens instrumentals. La segueix Catalunya amb 143 consorcis, que representen un 44,40 % del total dels ens de la CA i les Illes Balears, que amb 99 consorcis és la CA on el percentatge és superior amb un 61,10 %.

Quadre 9. Nombre d'ens que componen l'inventari d'ens dependents de les CCAA

	AGCA	OA Admin.	OA Comer	OA	EPE	Ens públics	Agències	Consorcis	Fundacions	Altres s/ànim lucre	Societats mercantils	Universitats	Total
Andalusia	1	16	0	0	3	13	1	144	31	2	77	10	298
Aragó	1	0	0	6	0	12	0	13	17	0	38	1	88
P. d'Astúries	1	0	0	9	3	8	0	7	5	0	29	1	63
Illes Balears	1	5	0	0	0	18	0	99	22	0	16	1	162
Canàries	1	11	1	0	1	5	0	11	11	0	32	2	75

Cantàbria	1	2	0	4	1	5	1	4	10	0	30	1	59
Castella i Lleó	1	2	0	2	0	5	0	12	37	1	15	4	79
C. La Manxa	1	2	0	7	0	4	0	15	30	0	18	1	78
Catalunya	1	27	5	0	0	49	0	143	44	0	46	7	322
Extremadura	1	4	1	1	0	7	0	17	16	0	26	1	74
Galícia	1	10	2	0	0	20	1	21	59	0	27	3	144
Madrid	1	11	5	0	0	26	0	32	24	0	31	6	136
Regió de Múrcia	1	6	2	1	2	6	0	30	18	1	22	2	91
C. Foral de Navarra	1	10	0	2	0	1	0	2	8	0	46	1	71
La Rioja	1	0	0	4	2	2	0	2	8	0	10	1	30
C. Valenciana	1	7	4	0	0	22	0	16	42	0	38	5	135
Ciutat de Ceuta	1	5	1	0	0	0	0	1	0	0	11	0	19
Ciutat de Melilla	1	4	0	0	0	0	0	1	0	0	4	0	10
Diversos	1	0	0	0	0	0	0	3	1	0	2	0	6
Total	18	122	21	36	12	203	3	573	383	4	518	47	1.940

Font: Informe de l'inventari d'ens dependents de les comunitats autònomes elaborat per la Direcció General de Coordinació Financera amb les comunitats autònomes i amb les corporacions locals.

Si confrontem les dades del quadre 9, en què figuren els 143 consorcis de la Generalitat de Catalunya, amb les del quadre 10, en què es detalla l'àmbit dels ens que figuren en els pressupostos de la Generalitat de Catalunya, veiem que únicament hi havia 54 consorcis,⁶⁴ el 31 de desembre del 2009, que estaven inclosos en el sector públic de la Generalitat de Catalunya perquè tenen participació majoritària, i que són aquests els que, d'acord amb l'article 71, apartats 4, 7 i 8, del Decret legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya, estan subjectes al control financer mitjançant auditoria pública per part de la Intervenció General de la Generalitat de Catalunya.

Els consorcis en els quals la participació de la Generalitat no és majoritària s'incorporen en els pressupostos de la Generalitat com a informació annexa però els seus pressupostos no s'hi incorporen, d'acord amb els criteris

64. S'han comparat els consorcis que figuraven en el Pressuposts de la Generalitat per a l'any 2009 per poder-los comparar quantitativament amb les dades de l'Informe de l'inventari d'ens dependents de les CA elaborat per la Direcció General de Coordinació Financera amb les CA i amb les corporacions locals referit a la mateixa data.

del SEC. L'any 2010 els consorcis autonòmics de la Generalitat de Catalunya sotmesos a control financer són 59.

Quadre 10. Evolució dels ens inclosos en l'àmbit dels pressupostos de la Generalitat de Catalunya

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Generalitat	1	1	1	1	1	1
Servei Català de la Salut i entitats gestores SS	3	3	3	3	3	3
Entitats autònomes administratives	23	24	24	25	26	26
Entitats autònomes comercials i financeres	4	4	4	4	4	5
Entitats de dret públic	32	32	35	38	41	44
Societats mercantils	30	30	30	31	31	50
Consortis		13	20	25	54	59
Fundacions		1	1	1	30	36
Subtotal sector públic	93	108	118	128	190	224
AP SEC no majoritàries	2005	2006	2007	2008	2009	2010*
Societats mercantils		1	1	1	1	1
Consortis		2	7	9	11	18
Fundacions		1	1	1	1	2
Subtotal SEC no majoritàries	0	4	9	11	13	21
Total sector públic	93	112	127	139	203	245

* Projecte de Pressupostos per a l'exercici 2010.

Font: elaboració pròpia a partir del Projecte de Pressupost de la Generalitat de Catalunya per al 2010..

1.1.4. Anàlisi comparativa

1. Definició i règim jurídic dels consorcis

- Els consorcis són ens instrumentals associatius i voluntaris, amb personalitat jurídica pròpia, subjectes al dret públic, que són utilitzats com a

instruments de cooperació administrativa, tècnica i econòmica per a la prestació de serveis i l'activitat d'interès públic de caràcter concurrent entre administracions de diferent ordre –estatal, autonòmic i local- i en els quals poden participar entitats privades sense ànim de lucre.

- El caràcter local, estatal o autonòmic dels consorcis s'esdevé del règim jurídic aplicable, que pot venir regulat per una norma jurídica o determinat en els estatuts.
 - La LGP per als consorcis estatals, i algunes lleis de règim jurídic o pressupostàries de les CA vinculen la pertinença dels consorcis al sector públic estatal o autonòmic quan, respectivament, l'administració estatal o autonòmica o els seus ens vinculats financen majoritàriament el consorci i ostenten, directa o indirectament, el poder polític en els seus òrgans de control. En aquests casos als consorcis se'ls aplica la normativa del règim comptable i de control regulat a la LGP o de la respectiva CA, depenent del subsector al qual pertanyin.
 - La legislació reguladora del règim jurídic i d'hisendes locals no defineix els consorcis locals ni els sotmet al règim de comptabilitat pública. Segons la jurisprudència i la doctrina, tenen la consideració de consorcis locals els constituïts majoritàriament per ens locals de diferent naturalesa que prestin serveis o realitzin activitat de caràcter local, sempre que ho prevegin els seus estatuts. Als consorcis locals se'ls aplicarà el règim jurídic local.
 - En els consorcis constituïts pels ens locals, l'Administració de l'Estat i/o l'administració de les CA els estatuts establiran el règim jurídic pressupostari i de control aplicable.
2. *Finalitats dels consorcis.* Les finalitats dels consorcis locals, autonòmics i estatals seran establides pels estatuts. Aquestes poden ser molt variades i abasten la prestació de serveis públics o la realització d'activitats d'interès públic concurrents competència de les administracions consorciades. Els consorcis per a la gestió dels serveis públics podran utilitzar qualsevol de les formes de gestió establertes en la legislació vigent.
 3. *La constitució, modificació, dissolució i liquidació dels consorcis.* Per manca de legislació estatal bàsica de règim local, s'aplicarà la normativa de les CA en els procediments de constitució, modificació, dissolució i liquidació dels consorcis locals i autonòmics i, en el seu defecte, el que prevegin els estatuts.

4. *Règim jurídic del personal.* Els consorcis estatals, autonòmics i locals no comptaran amb funció pública pròpia però poden tenir adscrit personal funcionari procedent de les administracions consorciades, el qual conservarà la seva situació en l'administració d'origen, i personal contractat en règim de dret laboral seleccionat sota els principis d'igualtat, mèrit, capacitat i publicitat. En la relació de llocs de treball sols hi figurarà el personal laboral ja que el personal funcionari ho farà en la de les administracions de cobertura.
5. *Règim jurídic de la contractació.* Els consorcis estatals, autonòmics i locals estaran subjectes a la LCSP. La subjecció serà plena, si tenen la consideració d'administració pública, i poder adjudicador o parcial, si únicament són poder adjudicador.
6. *Les potestats dels consorcis.* Estaran fixades pels estatuts i tindran com a limitacions les potestats que ostentin les administracions consorciades.
7. *Recursos i patrimoni.* Els estatuts dels consorcis en determinaran els recursos i el patrimoni assignat per a la realització de les seves finalitats, el qual conservarà la qualificació originària.
8. *Anàlisi estadística*
 - Els consorcis constituïts o participats per ens locals, segons les dades del Ministeri d'Economia i Hisenda de juny del 2007, eren 1.014 i representaven el 5,64 % del total dels 17.994 ens que formen el sector públic local de l'Estat espanyol. A Catalunya hi ha un total de 308 consorcis que representen un 11,83 % del total, 2.603, d'ens del sector públic local català.
 - Segons les dades de l'Informe de l'inventari d'ens del sector públic estatal, el 2 de novembre del 2009, dels 464 ens del sector públic estatal, 21 són consorcis participats majoritàriament per l'Administració de l'Estat o els seus ens dependents. El percentatge de consorcis majoritaris del sector públic estatal respecte del total dels 464 ens és d'un 4,53 %, percentatge que ascendeix a un 30,17 % si hi afegim els consorcis amb participació minoritària.
 - Segons l'Informe de l'inventari d'ens dependents de les CA elaborat per la Direcció General de Coordinació Financera amb les CA i amb les corporacions locals, en el subsector públic autonòmic, l'1 de gener del 2009 hi havia 1.940 ens dels quals 573 són consorcis constituïts o participats per CA que representen un 29,54 %.

- El sector públic estatal, amb un 30,17 % de consorcis del total d'ens que l'integren, i el sector públic autonòmic, amb un 29,54 %, estan molt per sobre la mitjana dels consorcis del sector públic local, que és d'un 5,64 % respecte del total d'ens del mateix sector.

1.2. Règim de control intern i extern

El concepte d'administració pública etimològicament prové dels conceptes *ad manus traere* (portar a mans), i *ad ministrare* (servir a), amb el sentit gestió de recursos aliens procedents del conjunt de la ciutadania, cosa que requereix, sens dubte, l'existència de controls que vetllin pel compliment dels interessos públics.

La gestió de la despesa realitzada per les administracions públiques és l'exemple paradigmàtic de la gestió de cabals per compte aliena que comporta necessàriament el retiment de comptes. Aquest precepte, que neix del dret romà, es perpetua posteriorment mitjançant diferents sistemes i institucions. Ja en el segle XVI la Generalitat de Catalunya rendeix els comptes elaborats pels "oïdors de comptes" a una institució superior –la Cort– utilitzant els primers elements comptables, els balanços, que mostren els ingressos i les despeses.⁶⁵ Aquesta situació embrionària del control ha evolucionat notablement. Avui la CE⁶⁶ i els diferents estatuts d'autonomia estableixen que la gestió dels recursos públics estan subjectes als principis d'equitat, eficàcia i eficiència i configuren els òrgans encarregats del seu control.

La CE va establir els principis generals de gestió de la despesa pública i un model de control comú per a tot el sector públic, però també va configurar una nova organització politicoadministrativa de l'Estat que ha com-

65. Isabel Sánchez de Movellán Torent "Les institucions fiscalitzadores de la Generalitat de Catalunya" (des de la reforma de 1413 fins al final del regnat de l'emperador Carles I el 1556)". Sindicatura de Comptes. Barcelona 2004.

66. El sotmetiment de l'execució de la despesa pública al compliment de la legalitat, lligat als principis rectors de l'activitat financera del sector públic, prové de l'article 31.2 de la CE que estableix que la programació i execució de la despesa pública respondrà als criteris de eficiència i economia, preceptes que s'incardinen en la subjecció a la Llei i el dret dels poders públics i en l'obligació de l'Administració pública de servir amb objectivitat els interessos generals, articles 9 i 103.1 de la CE. En relació amb les EL l'art. 8 de la Carta Europea d'Autonomia Local, ratificada per Espanya el 20 de gener de 1988, estableix: Tot control administratiu sobre les EL s'exercirà segons les formes i els casos previstos per la Constitució o per la Llei, amb l'objectiu d'assegurar el respecte a la legalitat i als principis constitucionals.

portat un repartiment de competències entre l'Estat, les CA i les EL que ha afectat el control economicofinancer del sector públic, amb la creació, en el sector públic autonòmic i en el sector públic local, d'òrgans propis de control intern i de control extern.

El control intern, segons el *Diccionari terminològic* de la IGAE, “és aquell que es realitza per mitjà d'òrgans de la mateixa administració”. El diccionari afegeix que “el control intern de la gestió economicofinancera del sector públic estatal es realitzarà mitjançant l'exercici de la funció interventora i del control financer”.

El control intern en el sector públic respon a un únic model per a tots els subsectors que l'integren: els subsectors públics estatal, autonòmic i local, si bé amb algunes diferències, en les maneres de dur-lo a terme pel retard en l'actualització de les diferents normatives reguladores del control. Les característiques del control intern en el sector públic són:

- S'actua amb plena autonomia respecte de les autoritats i òrgans controlats.⁶⁷
- S'exerceix desconcentradament respecte de l'òrgan controlat.
- Abasta tant els aspectes legals o de compliment normatiu com els principis fonamentals en l'actuació del sector públic d'economia, l'eficiència i l'eficàcia.
- S'exerceix en les modalitats de funció interventora, funció de control financer i auditoria pública.
- Té caràcter contradictori.⁶⁸

Els òrgans de control intern són: en l'Administració General de l'Estat la IGAE, en les CA les intervencions generals de les CA, i en les EL les intervencions generals de les EL. Els òrgans de control intern s'integren orgànicament en les administracions que controlen però compten amb autonomia funcional per a l'exercici de les competències.

67. L'article 144.2 de la LGP diu: “El control intern de la IGAE s'exercirà amb plena autonomia respecte l'òrgan o entitat la gestió del qual sigui objecte de control. A aquests efectes els funcionaris que l'executin gaudiran d'independència funcional respecte dels titulars dels òrgans la gestió dels quals controlin i ajustaran les seves actuacions a la normativa vigent i a les instruccions impartides per la IGAE. En el mateix sentit l'article 222 del TRLHL diu: “Els funcionaris que tinguin al seu càrrec la funció interventora exerciran la seva funció amb plena independència.”

68. Art.144. 3 de la LGP i articles 215 a 218 del TRLHL.

Seguint amb el *Diccionari terminològic* de la IGAE, el control extern és “el que s'exerceix en l'àmbit de l'activitat financera per mitjà d'un òrgan que és aliè totalment a l'administració controlada i que, per tant, no està en la seva pròpia òrbita d'actuació. L'activitat economicofinancera del sector públic és objecte de dos tipus diferents de control extern: d'una banda, el control polític que duen a terme les Corts Generals sobre l'actuació del Govern que s'anomena *control parlamentari* i, de l'altra, el control tècnic que exerceix el Tribunal de Comptes”.

L'article 136 de la CE defineix el TC com l'òrgan suprem fiscalitzador dels comptes i de la gestió econòmica de l'Estat i de tot el sector públic, però les CA també compten amb els seus òrgans autonòmics de control extern, els OCEX, creats a l'empara dels respectius estatuts d'autonomia, com a òrgans fiscalitzadors de la gestió economicofinancera i comptable del sector públic del seu àmbit territorial. Els òrgans de control extern són aliens a les administracions, que fiscalitzen i depenen directament dels seus respectius parlaments.

El control de l'activitat econòmica i financera del sector públic s'ha vist afectat no sols pel procés de descentralització politicoadministrativa sinó també per la important desconcentració orgànica duta a terme en tots els subsectors del sector públic mitjançant la creació d'ens instrumentals amb una variada personalitat jurídica, entre els quals hi ha els consorcis, que afegeixen heterogeneïtat a l'exercici de control intern i extern a causa de les disparitats de les normes autonòmiques d'hisenda pública i de l'endarreriment de la regulació del control del TRLHL respecte de la LGP.

Les disparitats i l'endarreriment normatiu comporten que els consorcis participats majoritàriament per administracions públiques pertanyin o no al sector públic en funció de la diferent definició que fan la LGP, les normes autonòmiques i el TRLHL, dels ens que integren cadascun dels subsector que integren el sector públic.⁶⁹ Aquest fet suposa, en la pràctica, que els consorcis estiguin o no sotmesos al règim de comptabilitat pública, al control

69. *Sector públic estatal*, art. 3. de la LGP: sector públic administratiu, (Administració General de l'Estat, OA, entitats gestores i de més entitats de la Seguretat Social, òrgans amb dotació diferenciada en els pressupostos sense personalitat jurídica, altres entitats estatals de dret públic no empresarials, consorcis no empresarials).

Sector públic empresarial (EPE, societats mercantils estatals, altres entitats públiques empresarials, consorcis empresarials), sector públic fundacional (fundacions estatals).

Sector públic autonòmic, definit en les respectives lleis de finances de les CA.

intern i al retiment de comptes als òrgans de control extern, segons el subsector estatal, autonòmic o local al qual pertanyin.

1.2.1. Els consorcis locals

1.2.1.1. *El control intern*

El règim jurídic del control de les EL, tal com avui el coneixem, va ser aprovat per la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de las hisendes locals, que estableix que el control intern comprèn: la funció interventora, la funció de control financer i la funció de control d'eficàcia. La definició i el contingut del control, en el subsector públic local, segueixen inamovibles en el TRLHL vigent i des de l'any 1988 no s'ha aprovat cap disposició complementària que desenvolupi en control intern en els ens locals.

Els articles 213 a 223 del TRLHL regulen el control intern de les EL. Aquest control és exercit per la Intervenció General de l'ens local per mitjà funcionaris d'habilitació de caràcter estatal, d'acord amb les funcions regulades en la disposició addicional desena de la Llei 7/2007, de l'Estatut bàsic de l'empleat públic⁷⁰ i en el Reial decret 1174/1987, de 18 de setembre, i les seves posteriors modificacions, que regulen el règim jurídic dels funcionaris amb habilitació de caràcter estatal.⁷¹

Abans d'endinsar-nos en les maneres de dur a terme el control intern en els consorcis constituïts o participats per EL, es faran algunes consideracions generals per veure quina és la situació actual del control intern als ens locals.

Sector públic local. els consorcis no formen part del sector públic local. Segons l'art. 209 del TRLHL el compte general estarà integrat pels comptes de: la mateixa entitat, dels seus OA, dependents i de les societats mercantils de capital íntegrament propietat de les EL.

70. D. A. 10a EBEP 1.1. Són funcions públiques, el compliment de les quals queda reservat exclusivament a funcionaris, les que impliquen exercici d'autoritat, les de fe pública i assessorament legal preceptiu, *les de control i fiscalització interna de la gestió econòmicofinancera i pressupostària, les de comptabilitat i tresoreria*. 1.2. Són funcions públiques necessàries en totes las corporacions locals, la responsabilitat administrativa de les quals està reservada a funcionaris amb habilitació de caràcter estatal: a) les de secretaria, comprensiva de la fe pública i de l'assessorament legal preceptiu, b) *el control i la fiscalització interna de la gestió econòmicofinancera i pressupostària, i la comptabilitat i la recaptació*.

71. Art. 4 a). RD 1174/1987.

Si bé hem dit que la regulació del control intern a les EL roman inamovible des de l'any 1998, no és menys cert que el model de control que plantejava la Llei d'hisendes locals no s'ha explotat, en tota la seva dimensió⁷² i això afecta, sens dubte, també el control intern dels ens instrumentals.

Hem de partir del principi que hi ha una relació intrínseca entre el control intern i els sistemes pressupostaris i que la implantació del pressupost per programes i per objectius comporta un canvi en la manera de dur a terme el control, i que ha de ser la mateixa organització la principal interessada a disposar de sistemes independents de control que li permetin avaluar el grau de compliment dels objectius i determinar les possibles desviacions per poder retornar al camí inicialment fixat.

Tot i que la LHL (Llei reguladora de les hisendes locals) va establir un sistema pressupostari, que a diferència de la legislació anterior possibilitava la introducció als EL del pressupost per programes, el cert és que, en la immensa majoria d'EL i també dels seus ens instrumentals, inclosos els consorcis, creats hipotèticament per millorar l'eficàcia, el pressupost és confecciona i gestiona seguint la línia clàssica basada exclusivament en el control de la legalitat.

Aquesta manca d'aplicació del pressupost per programes ha comportat dues limitacions importants en el canvi del model de control. La primera és que no ha permès que el control intern de les EL s'orienti, sense deixar de banda el control de legalitat, vers al control d'eficàcia (compliment d'objectius), el control d'eficiència (obtenció del màxim *output* amb el mínim *input*) i el d'economia (obtenció del millor resultat amb el mínim cost possible), i que en definitiva es faciliti la implantació d'un nou model de control que en terminologia anglosaxona es coneix sota la denominació de "value for money", és a dir, "val el que costa?". La segona limitació és que la manca de la definició de programes i objectius ha impedit que s'estableixi un control vinculat a l'òrgan gestor⁷³ que convisqui amb el control intern realitzat per la Intervenció General en la mateixa organització. En el cas dels consorcis

72. Bosh F., Larainzar J. M. "Els sistemes pressupostaris, comptables, de control intern i extern als ens instrumentals dels subsector públic local de Catalunya" Ponència de la Jornada de la Diputació de Barcelona sobre Ens Instrumentals en el Sector Local Català (2003).

73. No s'ha de confondre el control intern exercit sobre els òrgans gestors per la Intervenció General de les EL amb el control intern de la mateixa organització. Segons el diccionari terminològic de la IGAE, "el control intern de l'entitat auditada és: 'el conjunt de mesures, mètodes i procediments establerts per l'entitat amb la finalitat de salvaguardar els eus actius i recursos, assegurar la fiabilitat i integritat de la

als quals s'apliqui el règim jurídic local, el problema és doble, ja que s'hi s'exercitarà un doble control; el control intern, efectuat per la Intervenció General del consorci, i el control que podríem anomenar *extern*, que efectuarà la Intervenció General de l'administració de cobertura en relació amb les transferències i subvencions atorgades i també sobre els serveis públics locals que el consorci estigui gestionant.

És evident que el control de legalitat no és suficient per garantir l'eficàcia i l'eficiència de la gestió econòmicofinancera de les administracions públiques. Per això, tant en el sector privat com en el sector públic, el control intern ha anat modificant la seva orientació. Aquest canvi d'orientació en el sector públic estatal es va constatar amb l'aprovació de la Llei 11/1977, de 4 de gener, general pressupostària. Va evolucionar amb la normativa promulgada per la IGAE, i avui està plenament consolidat en la LGP vigent, que estableix que l'exercici del control intern es durà a terme mitjançant la funció interventora, el control financer permanent i l'auditoria pública. Control que preveu la substitució de la funció interventora clàssica de control de legalitat pel control financer permanent en els termes definits en l'article 158 de la LGP,⁷⁴ amb l'acord previ del Consell de Ministres.

El control financer permanent és aquell que té per objecte la verificació de manera continuada de la situació i el funcionament de les entitats del sector públic estatal en l'aspecte econòmicofinancer, per comprovar el compliment de la normativa i les directrius que les regeixen i, en general, que la seva gestió s'ajusti als principis de bona gestió financera i, en particular, a l'objectiu d'estabilitat pressupostària i d'equilibri financer.

Aquesta tendència del control envers l'eficàcia i l'eficiència també s'ha produït en el sector privat, en què el control, en els seus inicis, als anys quaranta, es va caracteritzar per la realització de controls comptables i administratius i després s'hi va afegir la verificació del compliment normatiu, però que als anys vuitanta es va ampliar i va abastar també la revisió dels estats financers per evitar que aquests fossin fraudulents. Avui dia, des de la dècada dels noranta, el control s'estén al seguiment de les activitats i les tasques

informació i el compliment de tota la normativa aplicable, així com garantir una gestió eficient i eficaç dels recursos i assolir eficaçment i eficientment les fites i objectius establerts en els programes”.

74. Art. 158 de la LGP 1. El control financer permanent s'exercirà sobre: a) l'Administració General de l'Estat, b) els Organismes autònoms dependents de l'Administració General de l'Estat, c) les entitats gestores i els serveis comuns de la Seguretat Social, d) les entitats estatals de dret públic, e) les entitats públiques empresarials, f) les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social...

conduents a la consecució dels objectius marcats pel pla empresarial de les societats.

El control economicofinancer en el sector privat ha estat lligat a la necessitat de les empreses de donar compliment a les demandes de transparència financera als òrgans de direcció, als accionistes, i de compliment dels requeriments legals per tal que els estats financers estiguessin convenientment verificats i tinguessin efectes vers tercers. L'evolució del control intern en el sector empresarial també ha estat marcat per l'informe COSO I (1997) del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, i per l'informe COSO II (2004) sobre la gestió de riscos corporatius.

Aquests informes defineixen el control intern com un procés dut a terme per la direcció d'una entitat, dissenyat per proporcionar una seguretat raonable respecte del compliment d'objectius i sobre l'efectivitat i eficàcia de les operacions, la fiabilitat de la informació financera i el compliment de les normes aplicables. I argumenten que per poder assolir els objectius de control és necessari que es donin en l'organització els cinc components en què subdivideixen el control intern: a) ambient de control, que contempli: integritat i valors ètics, capacitat de les persones de la institució, estil de direcció i desenvolupament de l'estructura de l'organització i de personal; b) avaluació del risc; c) activitats de control; d) informació i comunicació, i e) supervisió.

En resum, les idees clau per a l'èxit del control intern en una organització, segons els esmentats informes són: a) definició dels rols i de les responsabilitats dels diferents agents, b) seguretat dels sistemes d'informació, i c) un codi de bones pràctiques de govern corporatiu. Aquests preceptes de l'informe COSO, tot i que fan referència al sector privat, són perfectament traslladables a tot el sector públic, inclòs el local i els ens instrumentals que aquest hagi constituït.

Altres qüestions que cal fer ressaltar en relació amb el control intern i que afecten el concepte de control entre l'ens de cobertura i els ens instrumentals són:

- a. La diferència que es dona en el sector privat en relació amb el sector públic al concepte de "grup empresarial" format per una empresa matriu que exerceix el control sobre la resta. En el sector privat seria del tot impensable la creació de filials que quedessin fora del control de la matriu per a la qual realitzen determinada activitat que li és pròpia i

de la qual reben bona part dels seus ingressos. Per estrany que pugui semblar, és habitual en el sector públic que es creïn ens instrumentals, com ara consorcis i fundacions, no sols per relaxar l'aplicació del règim jurídic aplicable a les administracions de procedència, la qual cosa s'ha anomenat "fugida del dret administratiu", sinó també per escapar del control intern a través de les esclletxes normatives i els malabarismes que es poden efectuar sobre els percentatges de participació i de control en els òrgans de gestió del consorci per part de les diferents administracions. Aquest fet té lloc no sols en el moment de la seva constitució, sinó també posteriorment, la qual cosa pot fer variar l'administració sobre la qual ha de recaure la responsabilitat del control, i d'aquesta manera es creen els anomenats "consorcis sense amo".

- b. Per dur a terme un correcte control intern de l'administració local de cobertura es requereix que el seguiment de l'activitat econòmicofinancera sigui integral i abasti no sols la del mateix ens sinó també el conjunt dels ens instrumentals, en la mesura que tots responen a uns objectius comuns i perceben fons públics.
- c. L'objectiu i la raó de ser d'un eficient control intern és satisfer la necessitat que té la direcció d'una organització, principalment del sector públic que gestiona fons públics de propietat del comú dels ciutadans, de rebre coneixement, per part d'una font independent, del grau de compliment de les directrius i els objectius proposats materialitzats en el pressupost aprovat i del grau de desviació produït.
- d. L'òrgan de control intern per portar a terme adequadament la tasca de control i tenir una seguretat raonable en les seves comprovacions requereix els elements que l'informe COSO anunciava: compromís de la direcció de l'organització, un bon nivell de control intern de l'entitat auditada, una pressupostació adequada, suport comptable fiable, accés a la informació de tota l'organització, i mitjans tècnics i humans per a l'exercici de les seves funcions.

Totes les consideracions exposades sobre el control intern són aplicables al control intern dels consorcis, però es necessari concretar alguns aspectes en relació amb les diferents formes d'execució del control intern en els consorcis locals:

- a. Als consorcis que tinguin la consideració de locals perquè ho preveuen els seus estatuts, se'ls aplicarà el mateix règim pressupostari, financer, comptable i de control dels ens locals regulat en el TRLHL. I serà l'interventor general del consorci el que exercirà les competències del control intern en la triple accepció de funció interventora, funció de control financer i funció de control d'eficàcia. La figura de l'interventor del consorci és independent i no ha de coincidir necessàriament amb la de l'interventor de l'administració de cobertura.
- b. A l'interventor general de l'ens local de cobertura li corresponen, respecte del consorci, les funcions de control financer de les subvencions atorgades, així com de la gestió dels serveis i les activitats de competència local encomanats al consorci.

1.2.1.1.1. La funció interventora

Els consorcis locals, d'acord amb la consulta de 12/1995 de la IGAE, publicada en el butlletí oficial de la mateixa entitat número 23, de setembre-octubre, estan sotmesos al control intern de legalitat de la funció interventora, control que serà exercit per l'òrgan de control intern que estableixin els estatuts del consorci, sense que hagi de recaure necessàriament sobre la intervenció municipal.

Si el règim de control aplicable al consorci és el local, se li aplicarà el règim de control regulat en els articles 213 a 219 del TRLHL. La funció interventora anomenada també de control de legalitat és la que s'efectua amb caràcter previ a l'aprovació de l'acte o de l'expedient. S'exerceix en les modalitats de: a) *intervenció formal*, que suposa l'examen dels documents que s'incorporen en un expedient; b) *intervenció material*, que incorpora la comprovació efectiva de l'aplicació dels fons públics.

L'objecte de la funció interventora d'un consorci local, d'acord amb la normativa de règim local, és fiscalitzar tots els actes de l'ens que donin lloc al reconeixement i la liquidació de drets i obligacions o despeses de contingut econòmic, els ingressos i els pagaments que d'aquests se'n derivin i la recaptació, inversió i aplicació en general, dels cabals públics administrats, amb la finalitat que la gestió s'ajusti a les disposicions en cada cas. L'exercici de la funció interventora comprèn:

- La intervenció crítica o prèvia de tot acte, el document o expedient susceptible de produir drets o obligacions de contingut econòmic o moviment de fons de valors.
- La intervenció formal de l'ordenació del pagament.
- La intervenció material del pagament.
- La intervenció i comprovació material de les inversions i de l'aplicació de les subvencions.

La funció interventora es caracteritza perquè: a) és una faceta del control intern, b) és d'àmbit general, és a dir, abastarà tots els actes del consorci que tinguin contingut econòmic, c) es realitza amb autonomia i independència. (art. 222 del TRLHL que regula el personal controlador), d) és preceptiva, e) és gradual i abasta cada fase del procediment, f) és de legalitat, g) es realitza de forma escrita, i h) té caràcter contradictori.

1.2.1.1.1. Fiscalització prèvia plena

La funció interventora es pot exercir amb diferent nivell d'amplitud: mitjançant la anomenada fiscalització plena o de règim ordinari i la fiscalització limitada prèvia que comporta una fiscalització posterior per procediments de mostreig o auditoria.

La fiscalització plena comprèn l'examen de la totalitat dels documents i informes que integren un expedient per determinar si l'acte acte fiscalitzat s'acomoda a la legislació vigent. Però no totes les despeses ni els ingressos del consorci estaran sotmeses a la fiscalització prèvia. D'acord amb el TRLHL estan excloses les despeses d'un import inferior a 3.005,06 € que es facin efectives pel sistema de bestretes de caixa fixa, les despeses periòdiques i de tracte successiu, i les de material no inventariable, subministres i altres derivats de contractes o actes ja fiscalitzats inicialment.

A més de la fiscalització plena de caràcter previ, l'interventor del consorci farà la intervenció formal de l'ordenació dels pagaments⁷⁵ i la material

75. D'acord amb l'article 29 del RD 2188/1995, en la fiscalització de la intervenció formal de l'ordenació del pagament s'hauran de comprovar els extrems següents: a) que l'acord que dona lloc a l'ordre de pagament es va adoptar per part de l'òrgan competent, b) que el pagament s'ajusta al reconeixement de l'obligació; es verificaran els documents originals o la certificació, c) que el pagament s'ajusta al Pla de disposició de fons aprovat, d) si existeixen retencions judicials o compensacions de deutes amb el creditor, e) que les ordres de pagament recullin com a mínim els imports bruts i líquids, la identificació dels creditors, les operacions pressupostàries d'imputació descomptes, etc.

dels pagaments.⁷⁶ Val a dir que ni una ni l'altra estan desenvolupades en el TRLHL, però sí que ho ha fet la IGAE en el Reial decret 2188/1995, de 28 de desembre, pel que es desenvolupa el règim de control intern exercit per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

La comprovació material de les inversions. Segons l'esmentat RD 2188/1995, té dues vessants de comprovació: la primera, que consisteix en la comprovació material de la inversió i el control del reconeixement de les obligacions, que requereix que la intervenció conegui l'expedient amb caràcter previ i comprovi: a) que les obligacions es corresponen amb despeses aprovades i fiscalitzades favorablement, b) que els documents o comptes justificatius s'ajustin a l'establert legalment, i la segona, i no per això menys important, que consisteix en la comprovació material de l'execució del contracte, és a dir, que s'han executat i certificat adequadament les unitats d'obra⁷⁷ del projecte, del servei rebut o del subministrament realitzat. A aquests efectes, d'acord amb la LCSP, és preceptiva la comunicació a la intervenció del consorci per la seva assistència potestativa a l'acte de recepció, la qual es plasmarà en l'acta corresponent.

L'aplicació de les subvencions es realitza, a partir de l'aprovació de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, mitjançant el control financer. Aquesta recau sobre els beneficiaris de les subvencions i té per objecte la verificació de l'adequació del procediment d'obtenció de la subvenció, del compliment de la seva aplicació i la correcta i adequada justificació. En l'apartat 1.3.1.2 es tractarà més extensament aquesta qüestió.

1.2.1.1.2. Conseqüències de la funció interventora. Fiscalització de conformitat i els reparaments

L'interventor del consorci es pot trobar, al fiscalitzar un expedient, que aquest no estigui subjecte a fiscalització per no desprendre's del mateix cap dret ni obligació de contingut econòmic o bé que sigui correcte i, per tant, la fiscalització serà de conformitat. En aquest cas, es deixarà constància

76. La fiscalització material del pagament consistirà en la verificació de la identitat del percepcor i la quantia del pagament. Si aquesta és positiva la fiscalització es materialitzarà amb la signatura dels documents que autoritzin el pagament: transferències, xecs, talons, etc.

77. D'especial rellevància per a aquells consorcis locals que, d'acord amb la legislació urbanística, tinguin la consideració d'administració urbanística actuant.

d'aquest fet en l'expedient mitjançant una diligència signada, sense necessitat de motivar-la, amb la coneguda fórmula "intervingut i conforme".

En els expedients de fiscalització de conformitat, l'interventor pot formular les observacions que consideri convenientes que no tindran caràcter suspensiu. En aquest cas estarem davant d'una fiscalització de conformitat amb observacions. També podrà emetre una fiscalització favorable condicionada, en expedients que no tinguin defectes essencials, però en què l'efectivitat de la fiscalització estigui subjecta a la correcció dels defectes detectats abans de la seva aprovació.

Si l'interventor del consorci discrepa en el fons o la forma dels actes, documents o expedients examinats, la fiscalització serà de disconformitat i haurà de formular un reparament per escrit abans de l'adopció de l'acord.⁷⁸ El reparament ha de ser motivat i fonamentat en les normes legals en les quals es recolzi el seu criteri. El reparament podrà ser no essencial quan l'interventor detecti en l'expedient actuacions realitzades per òrgans gestors que puguin ser corregides.

El reparament serà essencial i, per tant, pot afectar la validesa de l'acte, i suspèn timerà la tramitació de l'expedient fins que el defecte sigui corregit, quan afecti la disposició de despeses, el reconeixement d'obligacions o l'ordenació de pagaments si: a) es basa en la insuficiència de crèdit o el que es proposa és inadequat, b) si no s'han fiscalitzat els actes que han donat origen a les ordres de pagament, c) en els casos d'omissió en el expedient de requisits o tràmits essencials, d) quan el reparament derivi de comprovacions materials d'obres, subministres, adquisicions i serveis.

Per últim, quan l'interventor detecti que hi ha hagut ommissió de la fiscalització en un expedient, posarà de manifest els efectes que hauria tingut la fiscalització si aquesta s'hagués efectuat en el moment oportú, les infraccions de l'ordenament jurídic produïdes, les prestacions meritades conseqüència de l'expedient i l'existència de crèdit adequat i suficient per fer front a les obligacions futures.⁷⁹

78. Article 215 del TRLHL, i article 189 LGP

79. La legislació local no tracta l'ommissió de fiscalització. L'article 156 de la LGP diu que en aquest cas no es podrà reconèixer l'obligació, ni tramitar el pagament ni intervenir favorablement aquestes obligacions fins que no es corregeixi l'ommissió. En aquests casos l'informe de l'interventor, que no tindrà la consideració d'informe de fiscalització, haurà de posar de manifest com a mínim: a) les infraccions de l'ordenament jurídic que s'haguessin posat de manifest si l'expedient s'hagués sotmès a fiscalització, b) les prestacions que s'hagin realitzat com a conseqüència d'aquest acte, c) la procedència de la revisió

Una de les característiques de la funció interventora és el seu caràcter contradictori. La seva conseqüència és que, si una vegada emès el reparament, l'òrgan gestor hi està d'acord, modificarà la proposta inicial i quedarà resolt el reparament. En cas contrari, s'iniciarà el procediment de resolució de discrepàncies fixat en l'article 227 del TRLHL. Segons aquest article serà el president del consorci l'òrgan competent per resoldre les discrepàncies, i la seva resolució serà executiva i indelegable. No obstant això, si els reparaments es basen en la insuficiència del crèdit o si aquest és inadequat, o si es tracta d'obligacions o despeses que siguin competència de l'òrgan superior del consorci, aquest serà l'òrgan competent per resoldre les discrepàncies.⁸⁰

Es donarà compte al màxim òrgan de direcció del consorci de totes les resolucions adoptades pel president contràries als reparaments efectuats, així com d'un resum de les principals anomalies detectades en matèria d'ingressos. Davant de la minsa regulació d'aquest mandat en l'article 218 del TRLHL, és una bona solució preveure en les bases d'execució del pressupost que n'inclogui un resum en l'expedient del compte general.

1.2.1.1.3. Fiscalització limitada prèvia de despeses i ingressos

D'acord amb l'article 219.2 del TRLHL, el màxim òrgan de govern del consorci podrà acordar, a proposta del president del consorci i previ informe interventor, que la fiscalització prèvia de despeses es limiti a comprovar únicament: a) l'existència i adequació del crèdit pressupostari a la despesa a realitzar, b) en els casos de despeses de caràcter plurianual que es compleixin, el que preceptua l'article 174 del TRLHL, c) que les obligacions o despeses són generades per l'òrgan competent, d) aquells altres aspectes que, en funció de la despesa i de la seva transcendència en el procés de gestió, es determinin en el Ple a proposta del president.

El TRLHL recull dos moments diferents en la fiscalització limitada prè-

dels actes dictats amb infracció de l'ordenament, d) l'existència de crèdit adequat i suficient per fer front a les obligacions futures.

80. El procediment de resolució de discrepàncies tampoc està regulat amb detall en el TRLHL però sí en el RD 2188/1995, que estableix el següent procediment: a) la intervenció remetrà l'expedient amb el reparament a l'òrgan gestor, b) l'òrgan gestor emetrà un informe motivat plantejant la discrepància i fent esment exprés dels criteris legals en què justifiqui el seu criteri. (L'article 16 del RD 2188/1995, estableix que el termini per a l'emissió d'aquest informe és de 15 dies), c) l'expedient reparat es tornarà al president amb totes les actuacions, i serà ell qui resoldrà la discrepància. En el cas que no sigui competent l'elevàrà a l'òrgan competent del consorci.

via de despeses. El primer, previ a l'adopció de l'acte administratiu, comprèn la revisió de tots els aspectes de l'expedient determinats pel màxim òrgan de decisió del consorci i, el segon, en què posteriorment a l'aprovació de la despesa es fiscalitzen la resta d'extrems no revisats anteriorment.

La fiscalització plena posterior dels expedients sotmesos a fiscalització prèvia limitada es du a terme sobre una mostra representativa dels actes, documents o expedients que van donar origen a l'esmentada fiscalització, mitjançant tècniques de mostreig o auditoria, amb la finalitat de verificar que s'ajusten a les disposicions aplicables en cada cas i determinar el grau de compliment de la legalitat en la gestió dels crèdits.

En matèria d'ingressos, el consorci, segons l'article 219.4 del TRLHL, podrà determinar, amb l'acord previ del màxim òrgan de govern del mateix ens, la substitució de la fiscalització prèvia dels drets per la pressa de raó en comptabilitat i per actuacions de comprovació posteriors mitjançant la utilització de tècniques de mostreig o auditoria. En aquest cas el control intern s'efectuarà amb caràcter posterior a l'adopció de l'acte.

Tant en el cas de la fiscalització plena a posteriori de despeses com en la substitució de la fiscalització prèvia dels drets per la pressa de raó en comptabilitat i per actuacions de comprovació posteriors, estem davant de l'exercici del control financer associat a la funció interventora, amb el qual es pretén obtenir una seguretat raonable que en la tramitació dels expedients s'han seguit les normes i principis d'actuació preestablerts mitjançant la verificació d'una mostra representativa dels actes comprovats, mostra que s'obté utilitzant les tècniques derivades de la matemàtica estadística i la inferència estadística que permetran que, analitzant una mostra reduïda de l'univers sotmès a control, puguem inferir conclusions similars a les que s'obtidria si se n'analitzés el 100 %.

El resultats d'aquests controls a posteriori requeriran, per part de l'interventor del consorci, l'emissió d'un informe per escrit en què posaran de manifest els aspectes observats en la revisió efectuada, les conclusions obtingudes del resultat de la fiscalització, així com les recomanacions que consideri adients per millorar els procediments administratius i la gestió. Aquest informes també estaran sotmesos al procediment de resolució de discrepàncies.⁸¹ Les responsabilitats de l'interventor en la fiscalització limi-

81. Reglamentàriament s'haurà d'establir un procediment que reguli l'emissió dels informes provisionals, la seva remissió als òrgans gestors, l'emissió de les seves al·legacions, el procediment d'incorpora-

tada prèvia s'estendran exclusivament als expedients revistats seleccionats aleatòriament tal com s'ha esmentat.

Serà el màxim òrgan de direcció del consorci el que, a proposta de la Intervenció General del consorci, determinarà la periodicitat del control a posteriori, però és recomanable que com a mínim en l'expedient del compte general s'adjunti un informe del resultat de la fiscalització a posteriori de les despeses sotmeses a fiscalització limitada prèvia i un altre sobre el resultat de la comprovació posterior de la substitució de la fiscalització limitada prèvia de drets per la inherent pressa de raó en comptabilitat.

1.2.1.1.2. Control financer

1.2.1.1.2.1. Control financer de la intervenció general del consorci

Segons el *Diccionari terminològic* de la IGAE, el control financer “és el conjunt de procediments que tenen per objecte verificar que la situació i el funcionament de l'aspecte economicofinancer del sector públic s'adequa als principis de legalitat, economia i eficàcia”.

El control financer dels consorcis locals és una de les maneres d'exercir el control intern,⁸² està regulat als articles 220 a 222 del TRLHL, és competència de l'interventor general de l'ens i es du a terme amb posterioritat a l'aprovació de l'acte administratiu.

L'objecte del control financer és comprovar el funcionament en l'aspecte economicofinancer dels serveis del consorci i, si en tingués, dels seus ens dependents, mentre que la finalitat del control financer és informar de l'adequada presentació de la informació financera, del compliment de les normes i directrius d'aplicació i del grau d'eficàcia i eficiència en la consecució dels objectius previstos.

En resum, els objectius del control financer són: a) verificar si els estats i comptes anuals de l'ens sotmès a control expressen l'adequada situació economicofinancera d'acord amb les normes pressupostaries i comptables d'aplicació i que s'ajusten a la legalitat vigent, b) concloure si, durant la gestió, els recursos públics s'han utilitzat d'acord amb els principis d'eficàcia, eficiència i economia.

ció de les al·legacions en l'informe de l'òrgan de control intern i l'emissió de l'informe definitiu.

82. Consulta IGAE 12/1995 sobre el règim comptable, de control i de contractació aplicable als consorcis locals.

El control financer s'exerceix mitjançant procediments d'auditoria d'acord amb les Normes d'auditoria del sector públic, sense perjudici de la realització de les auditories regulades a la Llei 18/1998, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes imposada per la legislació mercantil a les societats mercantils que hagi constituït o en què participi majoritàriament el consorci. L'àmbit d'aplicació del control financer del consorci n'abastarà tota l'activitat econòmica i financera, en concret:

- Tots els òrgans propis de gestió del consorci sense personalitat jurídica pròpia dotats pressupostàriament de forma diferenciada: serveis, programes pressupostaris, departaments, unitats operatives, etc.
- Entitats dependents del consorci amb personalitat jurídica pròpia amb participació majoritària: societats constituïdes o participades, etc.
- Els serveis gestionats pels ens instrumentals del consorci.
- Persones i entitats que hagin resultat beneficiaris de les subvencions atorgades pel consorci o perceptors d'avalis que hagi concedit.

L'interventor del consorci també haurà de dur a terme el control d'eficàcia que, si bé en el TRLHL es presenta com un tipus de control diferenciat del control financer, en realitat s'integra dins d'aquest control. El control d'eficàcia té per objecte la comprovació periòdica del grau de compliment dels objectius així com l'anàlisi del cost de funcionament i del rendiment dels respectius serveis o inversions i dels programes corresponents.

Quan els pressupostos del consorci es formulin per programes i objectius, el control financer tindrà per objecte, entre altres coses, l'examen, l'anàlisi i l'avaluació dels sistemes i procediments de seguiment d'objectius executats pels òrgans gestors, així com dels documents i antecedents que resultin necessaris per determinar el grau de fiabilitat de les dades contingudes en els informes emesos pels òrgans gestors responsables de l'execució dels seus programes.

Per poder dur a terme el control financer dels serveis i programes pressupostaris del consorci és requisit indispensable que el pressupost s'elabori per programes i objectius i que l'organització estableixi un sistema de seguiment d'objectius que permetin avaluar si els òrgans gestors han ajustat la gestió i han assignat els recursos donant compliment a la programació aprovada en el pressupost.

L'execució del control financer requereix l'aprovació per part de l'òrgan

competent del consorci, a proposta de la intervenció del mateix, del Pla anual d'auditories i d'actuacions de control financer, que executarà i dirigirà la Intervenció del consorci.

El contingut del Pla anual d'auditories i d'actuacions de control financer contindrà com a mínim els aspectes següents: a) abast del control financer, b) tipus de controls i auditories que s'han de realitzar, c) exercici que abasta el control, d) forma d'execució del control i mitjans assignats.

En el cas que per part de la intervenció del consorci s'opti per la contractació d'auditors externs perquè actuïn com a coadjuvants, la contractació d'aquests auditors externs estarà subjecte a la LCSP, hauran de complir el requisit d'estar inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, el ROAC, dependent de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, l'ICAC, adscrit al Ministeri d'Economia i Hisenda, i els treballs s'hauran d'executar d'acord amb les Normes d'auditoria del sector públic, les NASP.

Com a resultat del control financer, s'emetrà un informe per escrit en què es faci constar el resultat dels treballs practicats i en què constin les conclusions, observacions i recomanacions que es dedueixin de la revisió practicada. Com altres actuacions de la intervenció, aquesta també té caràcter contradictori i, per tant, els serveis gestors podran fer al·legacions a l'informe provisional de la intervenció. De l'informe definitiu es donarà compte al màxim òrgan del consorci, i s'incorporarà a l'expedient del compte general.

1.2.1.1.2.2. Control financer de la intervenció de l'ens local de cobertura.

Els estatuts del consorci local hauran de concretar sobre quina de les administracions que el conformen recau la realització del control financer de la gestió dels serveis públics locals que gestioni i de l'aplicació de les subvencions rebudes.

Els estatuts fan recaure normalment sobre l'administració majoritària en participació i que tingui el control sobre els òrgans de gestió, el control financer del consorci, el qual es pot considerar com un "control extern". Control que no s'ha de confondre amb el verdader control extern que desenvolupa el TC i els OCEX dependents de les CA.

1.2.1.1.3. Auditoria

L'article 220.3 del TRLHL diu que el control financer es realitzarà per procediments d'auditoria d'acord amb les normes d'auditoria del sector públic. La manca de desenvolupament reglamentari per sector públic local fa que se-

guim el marc general establert per l'auditoria pública de la LGP així com en les NASP,⁸³ i les directrius i normes tècniques dictades per la IGAE, les quals s'hauran d'adaptar a les peculiaritats del sector públic local incorporant-les en les normes reglamentaries pròpies reguladores del control intern.

Les NASP vigents actualment es van aprovar per Resolució de l'IGAE de 1 de setembre de 1998 (BOE núm. 234 de 30 de setembre de 1998) i són directament aplicables al sector públic estatal, però les NASP tenen vocació d'universalitat i de que la seva aplicació sigui extensiva a tot el sector públic tal com es posa de manifest en el seu l'apartat 2.⁸⁴

L'interventor del consorci realitzarà el control financer aplicant els preceptes establerts en les NASP, tant respecte del control que exerceixi als òrgans i serveis de la seva organització sense personalitat jurídica pròpia, com al dels ens dependents, incloses les societats mercantils, ja que segons la disposició addicional primera de Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, en la nova redacció donada per la Llei 12/2010, de 30 de juny, que modifica la Llei 19/1988, queden excloses del seu àmbit d'aplicació les entitats que formin part del sector públic estatal, autonòmic o local, sens perjudici dels que disposi la normativa que reguli les esmentades entitats del sector públic. En tot cas, el previst en aquesta disposició addicional serà aplicable a les societats que formin part del sector públic estatal, autonòmic o local, així com segons la disposició addicional tercera, les activitats de revisió i verificació de documents comptables i l'emissió dels informes corresponents que es realitzin per òrgans de l'Administració Pública en l'exercici de les seves competències, els quals es regiran per la seva legislació específica.

Cal tenir en compte que qualsevol actuació de control sobre les societats mercantils dependents del consorci és independent de l'auditoria de comptes a la qual aquestes puguin estar obligades per la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes.

83. L'estructura de les NASP és la següent: a) normes relatives al subjecte auditor, b) normes sobre l'execució del treball, c) normes sobre la preparació, el contingut i la presentació dels informes.

84. NASP: 2. "Es pretén que el seu àmbit d'aplicació el constitueixi la totalitat del sector públic estatal. Hauran de pautar, per descomptat, totes les auditories realitzades per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat tant directament com indirectament mitjançant els diferents òrgans dependents d'aquesta, però també estan cridades a aplicar-se en tots aquells casos en què algun dels organismes o ens del sector públic estatal siguin auditats per firmes privades i en els treballs d'auditoria realitzats per òrgans de control intern de qualsevol entitat pública estatal. Tanmateix semblaria convenient que poguessin ser adoptades pels diferents responsables de control intern dels àmbits autònoms i locals."

La disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, de la Generalitat de Catalunya de Mesures fiscals, financeres i administratives, estableix que els EL que en llur àmbit territorial d'actuació tinguin un nombre superior a 50.000 habitants, o quan llur pressupost global ultrapassi els 50 milions d'euros, han de sotmetre a auditories financeres, en els termes previstos en la normativa d'hisendes locals, els comptes de les entitats del seu sector públic, en concret, dels organismes autònoms, les societats mercantils, els consorcis i, en general, de qualsevol entitat que estigui participada majoritàriament per aquells ens i no estigui sotmesa a fiscalització prèvia.

Les esmentades auditories s'han de dur a terme sota la direcció o la supervisió dels interventors respectius i s'han de sotmetre amb caràcter previ a la remissió a la Sindicatura de Comptes, als òrgans de govern dels ens locals, s'han de publicar a les seues electròniques corporatives respectives i trametre al Departament de Governació i Administracions Públiques i al Departament d'Economia i Finances.

A diferència del TRLHL, la disposició addicional de la Llei 26/2009 deixa clara l'obligatorietat de la realització d'auditories financeres en els consorcis, en els termes ja esmentats, però no fa cap referència a les auditories de compliment o de regularitat jurídica ni a les auditories operatives regulades en les NASP, però les limita als ens locals amb més de 50.000 habitants o amb pressupostos superiors als 50 milions d'euros.

Al nostre entendre l'interventor del consorci o de l'ens de cobertura pot efectuar en aquest les auditories que consideri convenient encara que el nombre d'habitants o volum de pressupost siguin inferiors als límits establerts en la Llei 26/2009, ja que considerem que el TRLHL quan regula el control financer el fa extensiu a la comprovació del funcionament del conjunt de l'activitat economicofinancera del consorci, a informar de l'adequada presentació de la informació financera, del grau compliment de les normes i directrius que siguin d'aplicació i del grau d'eficàcia i eficiència en la consecució dels objectius previstos.

Les auditories realitzades per l'Interventor del consorci s'incardinaran en el Pla anual d'auditories del consorci, i podran adoptar, d'acord amb les NASP, les modalitats de: a) auditoria de regularitat comptable, denominades també financeres, tal com ho fa la Llei 26/2009, (que revisen i verifiquen la informació i la documentació comptable amb l'objecte de comprovar la seva adequació a la normativa comptable i, si escau, pressupostària d'aplicació), b) auditoria de compliment (verifica que els actes, operacions o proce-

diments de gestió economicofinancera s'han realitzat d'acord amb les normes d'aplicació), c) auditoria operativa (consisteix en l'examen sistemàtic i objectiu de les operacions i procediments d'una organització per valorar la racionalitat economicofinancera i l'adequació als principis de bona gestió, amb la finalitat de detectar les possibles deficiències i proposar les recomanacions oportunes per corregir-les).

Són vàlides les observacions fetes sobre el contingut i la tramitació de l'informe d'auditoria i sobre els requisits i procediments per a la contractació d'auditors realitzades en l'apartat anterior.

Per últim, l'interventor general de l'entitat de cobertura, quan realitzi el control financer del consorci, subjectarà la seva revisió a les NASP

1.2.1.2. Control financer de subvencions i transferències

El desenvolupament d'aquest apartat es farà des d'una doble perspectiva: a) el control financer de les subvencions atorgades pel consorci, i b) la naturalesa jurídica de les transferències i subvencions en favor dels consorcis duts a terme per les administracions de cobertura.

1.2.1.2.1. Control de les subvencions atorgades pel consorci

El control de les subvencions atorgades pel consorci serà dut a terme per l'interventor general del consorci, en les vessants de funció interventora i de control financer.

Estaran subjectes a fiscalització prèvia, amb l'extensió i els límits fixats, els actes del procediment de concessió i la gestió pressupostària de les subvencions, que es concretaran en: a) *fiscalització de l'aprovació de la despesa* amb caràcter previ a l'aprovació de la convocatòria o de la concessió directa,⁸⁵ b) *fiscalització del compromís de la despesa*, associat a la resolució de la concessió de la subvenció, c) *intervenció del reconeixement de l'obligació*, moment en què es declara l'existència d'un crèdit exigible, en aquest cas en contra el consorci, amb la prèvia acreditació documental del dret del beneficiari de la subvenció, d) *intervenció formal de l'ordenació del pagament i la intervenció material* del mateix pagament que no tenen cap peculiaritat especial en la despesa subvencional en relació amb la resta de despeses pressupostàries. El seu contingut ja s'han comentat en l'apartat 1.2.1.1.1.

85. Art. 34 LGS.

La relació jurídica subvencional no s'extingeix amb el procediment de concessió i de gestió pressupostària, ja que amb posterioritat neixen altres procediments conduents a la comprovació i investigació del compliment dels requisits per a l'obtenció de les subvencions així com dels deures i les càrregues assumides per beneficiaris i entitats col·laboradores. Aquests procediments formen part de les tasques de comprovació i aplicació de les subvencions, regulades en el títol III de la LGS, anomenats control financer de les subvencions.

El control financer del títol III de la LGS és d'aplicació en les EL segons que disposa la DA 14 de la LGS, que atorga competències per a l'exercici del control financer de les subvencions concedides per EL i organismes públics que en depenen als òrgans o funcionaris que tinguin atribuït el control financer d'acord amb el TRLHL.

L'interventor del consorci efectuarà el control financer de les subvencions concedides pel consorci amb plena independència i podrà requerir dels beneficiaris tota la documentació que consideri adequada per a la realització del control de l'aplicació de les subvencions.⁸⁶ L'article 47 de la LGS considera els funcionaris en l'exercici de les funcions de control financer de subvencions agents de l'autoritat, condició que suposa, respecte dels beneficiaris subjectes al control, una especial protecció penal⁸⁷ en casos de resistència, atemptat, desobediència, insults, injúries o amenaces de fet o de paraula; i, respecte de les autoritats administratives i judicials, el deure de col·laborar, de prestar-los suport i de facilitar-los informació amb les corresponents responsabilitats administratives en cas de negativa.

L'execució del control financer de les subvencions s'adequarà al Pla anual d'auditories i d'actuacions de control financer del consorci. Els procediments de control s'iniciaran d'ofici mitjançant la notificació als beneficiaris i les entitats col·laboradores en què es concretarà la naturalesa i l'abast de les actuacions que es portaran a terme, la data de presentació, l'equip de control, la documentació que hauran de posar a disposició de l'interventor i altres elements rellevants.

86. El Tribunal Suprem ha declarat que el fet que l'Administració gestora hagi prestat la conformitat a la inversió del beneficiari materialitzada en l'acta corresponent no exclou als posteriors controls financers als efectes que li són propis. STS de 16 de juny del 2003, RJ 2003/4401 i STS de 16 de setembre del 2002. RJ 2002/9777.

87. Articles 550, 556 i 634 del Codi Penal.

L'inici de les actuacions de control financer interrompran el termini de prescripció del reintegrament, art 63.2 de la LGS. Les accions de control es duren a terme mitjançant tècniques de control adequades de major o menor amplitud que tindran per objecte, segons l'article 44 de la LGS: a) l'examen de registres comptables, comptes o estats financers i la documentació que els suporti dels beneficiaris, b) l'examen d'operacions individualitzades i concretes que hi estiguin relacionades o que puguin afectar les subvencions concedides, c) la comprovació d'aspectes parcials i concrets d'actes que hi estiguin relacionats o que puguin afectar les subvencions concedides, d) la comprovació material de les subvencions concedides, e) les actuacions concretes de control que s'hagin de realitzar conforme amb el que en cada cas estableixi la normativa reguladora de la subvenció i, si escau, la resolució de la concessió, f) qualsevol altra comprovació que resulti necessària segons les característiques de les activitats subvencionades.

Les actuacions de control financer s'han de documentar amb diligències i informes que tindran la naturalesa de documents públics, articles 50 i 51 de la LGS. Les primeres posaran de manifest els fets rellevants detectats en l'exercici del control financer i els informes tindran el contingut, l'estructura i els requisits determinats reglamentàriament.

Un cop finalitzades les tasques de control, els informes es notificaran als beneficiaris i/o les entitats col·laboradores objecte del control i se'n remetrà una còpia a l'òrgan de gestor que va concedir la subvenció, assenyalant, si escau, la necessitat d'iniciar el procediment de l'expedient de reintegrament i sancionador.

1.2.1.2.2. Naturalesa jurídica de les transferències als consorcis per les administracions de cobertura i les diferències amb les subvencions

En aquest apartat revisarem la naturalesa jurídica i pressupostària de les transferències i subvencions que des de les administracions de cobertura es fan als consorcis i el règim de control aplicable.

Per analitzar aquesta qüestió partirem de l'informe de la IGAE, de 4 de maig del 2007, que resol una consulta relativa a l'abast que s'ha de donar a l'article 2.2 de la LGS en la redacció donada per la Llei 42/2006, de 28 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per al 2007. D'acord amb aquesta redacció: "No estan compresos en l'àmbit d'aplicació d'aquesta llei les aportacions dineràries entre diferents administracions públiques, per finançar globalment l'activitat de l'administració a què vagin destinats, i les

que es realitzin entre els diferents agents d'una administració els pressupostos de la qual s'integrin en els pressupostos generals de l'administració a què pertanyin, tant si es destinen a finançar globalment la seva activitat com a la realització d'actuacions concretes a desenvolupar en el marc de les funcions atribuïdes, sempre que no resultin d'una convocatòria pública.”

L'informe de la IGAE manifesta expressament que la interpretació de l'article 2.2 de la LGS del terme *administració pública* s'ha d'entendre en sentit ampli, comprensiu de tots els ens, inclosos en qualsevol de les tres administracions territorials, concepció similar, continua dient l'informe, amb l'adoptada per la Llei 18/2001, de 12 de desembre, quan es refereix en l'article 2 als grups d'agents que integren el sector públic.

També segons l'esmentat informe de la IGAE, les administracions de cobertura del consorci es poden trobar davant dels següents supòsits en relació amb les aportacions de finançament al consorci, en l'àmbit de l'Administració General de l'Estat:

- Estan excloses de la LGS les aportacions dineràries a un consorci que no es derivin d'una convocatòria pública i que es destinin a finançar totalment o parcialment una activitat, quan aquestes aportacions es transfereixin entre els ens que es consideren integrants del sector públic estatal enumerats en l'article 2 de la LGP.
- Estan excloses de l'aplicació de la LGS les transferències del sector públic estatal als consorcis que tinguin assimilat el seu règim pressupostari i de control previst en la LGP, si no de manera directa, sí per remissió de les normes que li són d'aplicació.

L'esmentat dictamen fa aquesta interpretació extensiva de l'exclusió de la LGS, en aplicació de la disposició addicional novena de la LGP, per la qual s'insta l'Estat a promoure convenis de col·laboració amb els consorcis, els quals, sense tenir participació majoritària de cap de les administracions participants, estiguin o bé finançats majoritàriament pel conjunt d'administracions o bé aquestes ostentin el poder polític.

- Queden subjectes a la LGS, a tots els efectes, com si fossin subvencions nominatives, les transferències d'un sector públic a un consorci no assimilat al sector públic estatal o dependent d'una altra administració.

En definitiva, el que es desprèn de l'informe de la IGAE és que en els casos en què el consorci receptor està subjecte al mateix règim de control que

l'administració de cobertura, perquè ho determina una llei o perquè ho preveuen els seus estatuts, les transferències no estan subjectes a la LGS perquè tenen el mateix sistema de control. En cas contrari, si el procediment de control del consorci no és el mateix que el de l'administració de cobertura, les transferències se sotmetran a control financer.

Fent extensiva aquesta conclusió als consorcis constituïts o participats pels ens locals:

- Sols en aquells casos en què els consorcis tinguin el caràcter de local i se'ls apliqui el règim jurídic pressupostari i de control del TRLHL, no s'efectuarà el control financer per mitjà de l'interventor de l'ens local de cobertura a les transferències efectuades amb càrrec al pressupost general de l'ens local.
- Sempre estaran subjectes a control financer les subvencions concedides al consorci si aquestes resulten d'una convocatòria pública.

1.2.1.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària

L'estabilitat pressupostària està regulada en el TRLGEP i en el RD 1463/2007, pel qual s'aprova el reglament de desenvolupament la LGEP en la seva aplicació a les EL.

L'article 2.1 del TRLGEP⁸⁸ fa la seva pròpia definició de sector públic al delimitar l'àmbit subjectiu dels ens subjectes al principi d'estabilitat pressupostària igual que fan altres lleis com la LGP o la LCSP. L'àmbit subjectiu

88. Article 2 TRLGEP 1. Als efectes de la present Llei, el sector públic es considera integrat pels grups d'agents següents:

a) L'Administració General de l'Estat, els organismes autònoms i els altres ens públics vinculats o dependents d'aquesta, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials, així com els òrgans amb dotació diferenciada en els pressupostos generals de l'Estat.

b) Les entitats que integren el sistema de la Seguretat Social.

c) L'Administració de les comunitats autònomes, així com els ens i organismes públics que en depenen, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials.

d) Les entitats locals, els organismes autònoms i els ens públics que depenguin de dites entitats, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials.

2. La resta de les entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculats o dependents de l'Administració de l'Estat, de les administracions de les comunitats autònomes o de les entitats locals i no compresos en el número anterior, tindran així mateix consideració de sector

dels ens del sector públic local subjectes a l'objectiu d'estabilitat pressupostària és el conformat pels ens següents:

- Els ens definits en els articles 2.1. *d* del TRLGEP i 4.1 del RD 1463/2007. Comprenen les entitats locals, els organismes autònoms i els ens públics dependents, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials, els quals se subjectaran al principi d'estabilitat establert en els apartats 1 i 3 de l'article 19 del TRLGEP i 15.1 del RD 1463/2007.
- La resta d'entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculats o dependents de cadascun dels tres subsectors que no estan inclosos en el grup anterior, definits en l'article 2.2 del TRLGEP i 4.2 del RD 1463/2007, tindran també la consideració de sector públic local, i se sotmetran al compliment del principi d'estabilitat en els termes dels articles 18 del TRLGEP i 15.2 del RD 1463/2007.

El principi d'estabilitat pressupostària està definit en l'article 3 del TRLGEP.⁸⁹ Segons l'article 15 del RD 1463/2007, es considerarà que aquest es compleix quan els pressupostos inicials, els prorrogats, les seves modificacions i les liquidacions dels subjectes compresos en l'article 4.1 del reglament –entitats locals, organismes autònoms i ens públics que prestin serveis o produeixin béns no finançats majoritàriament amb ingressos de mercat-

públic i quedaran subjectes al que disposa el títol I d'aquesta llei i les normes que específicament s'hi refereixin.

89. Article 3 TRLGEP. *Principi d'estabilitat pressupostària*.1. S'entendrà per estabilitat pressupostària-pressupostària-pressupostària, en relació amb els subjectes als quals es refereix l'article 2.1 *a* i *c* d'aquesta llei, la situació d'equilibri o de superàvit computada, al llarg del cicle econòmic, en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el sistema europeu de comptes nacionals i regionals, i en les condicions establertes per a cadascuna de les administracions públiques. Els subjectes als quals es refereix l'article 2.1 *d* d'aquesta llei se subjectaran al principi d'estabilitat en els termes establerts en l'article 19 d'aquesta llei.

2. S'entendrà per estabilitat pressupostària-pressupostària, en relació amb els subjectes als quals es refereix l'article 2.1 *b* d'aquesta llei, la situació d'equilibri o superàvit computada en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el sistema europeu de comptes nacionals i regionals.

3. L'elaboració, aprovació i execució dels pressupostos dels subjectes als quals es refereix l'article 2.2 d'aquesta llei es porten a terme dins d'un marc d'estabilitat pressupostària-pressupostària-pressupostària. S'entendrà per estabilitat pressupostària-pressupostària-pressupostària en relació amb els esmentats subjectes la posició d'equilibri financer.

assoleixin, una vegada consolidats en termes de capacitat de finançament d'acord amb el SEC l'objectiu d'estabilitat establert per cadascuna de les entitats locals, tant les compreses en l'article 111 del TRLHL⁹⁰ com per la resta.

Les entitats públiques empresarials locals, societats mercantils i altres ens de dret públic dependents de les EL aprovaran, executaran i liquidaran els pressupostos o els comptes de pèrdues i guanys en situació d'equilibri financer, d'acord amb el pla de comptabilitat que els sigui d'aplicació (article 4.2, RD 1463/2007).

Ni l'article 2 del TRLGEP ni l'article 4⁹¹ del RD 1463/2007, que regula la instrumentalització del principi d'estabilitat pressupostària per part dels ens locals, inclouen explícitament els consorcis locals entre els ens que integren el sector públic a l'efecte del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

No obstant això, el SEC⁹² defineix el sector públic en el sentit ampli seguint criteris econòmics i no jurídics, de manera que el concepte d'adminis-

90. L'article 19 del TRLGEP estableix una doble classificació de les entitats locals per a la instrumentalització del principi d'estabilitat pressupostària. D'una banda, les entitats locals incloses en l'àmbit subjectiu definit en l'article 111 del TRLHL (municipis que siguin capitals de província o de CA, o que tinguin una població de dret superior a 75.000 habitants), per a les quals la Comissió Nacional de l'Administració Local, a proposta de les associacions d'EL que hi són representades, establirà cada any aquelles que ajustaran els seus pressupostos al principi d'estabilitat pressupostària, entès com la situació d'equilibri o superàvit computada al llarg del cicle econòmic, en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el sistema europeu de comptes nacionals i regionals, i la resta d'entitats locals ajustaran els seus pressupostos al principi d'estabilitat pressupostària definida com la situació d'equilibri o superàvit en temes de capacitat de finançament d'acord amb el sistema europeu de comptes nacionals i regionals.

91. Article 4 RD 1463/2007. 1. Les entitats locals, els seus organismes autònoms i els ens públics dependents d'aquells que prestin serveis o produeixin béns no finançats majoritàriament amb ingressos comercials, aprovaran, executaran i liquidaran els seus pressupostos consolidats ajustant-se al principi d'estabilitat definit en els apartats 1 i 3 de l'article 19 de la Llei general d'estabilitat Pressupostària pressupostària. A l'efecte anterior, i pel que fa a l'execució dels pressupostos, s'entendrà que s'haurà d'ajustar al principi d'estabilitat pressupostària pressupostària pressupostària qualsevol alteració dels pressupostos inicials definitivament aprovats de l'entitat local i dels seus organismes autònoms i, si s'escau, qualsevol variació de l'evolució dels negocis respecte de la previsió d'ingressos i despeses dels ens públics dependents. 2. Les restants entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic dependents de les entitats locals, aprovaran, executaran i liquidaran els seus respectius pressupostos o aprovaran els seus respectius comptes de pèrdues i guanys en situació d'equilibri financer, d'acord amb els criteris del pla de comptabilitat que els sigui d'aplicació.

92. Vegeu el *Manual de càlcul del dèficit en comptabilitat nacional adaptat a les corporacions locals*. Aquest manual es pot consultar a <http://www.igae.pap.meh.es>

tració pública⁹³ en comptabilitat nacional no ha de coincidir necessàriament amb el concepte d'administració pública en el nostre ordenament jurídic. Així, per exemple, una societat mercantil, una fundació o un consorci, encara que es regeixin per l'ordenament jurídic privat, poden ser considerats administració pública a l'efecte del SEC 95 i de la comptabilitat nacional.

El SEC considera que tots aquells ens i entitats amb personalitat jurídica diferenciada que adoptin forma de dret públic seran unitats institucionals públiques si el seu control en els òrgans de gestió o el seu capital pertany en més d'un 50 % a una unitat institucional pública.

En conseqüència, els consorcis locals que estiguin finançats majoritàriament per les EL o els seus organismes dependents o en què aquests ostentin el control dels seus òrgans de direcció, amb independència de si els seus estatuts els subjecten al règim jurídic privat o al públic dels ens locals, haurien de formar part del sector administracions públiques i estarien subjectes, sempre que prestin serveis o produeixin béns no finançats majoritàriament amb ingressos de mercat, al compliment del principi d'estabilitat pressupostària en els termes definits en l'article 15 del RD 1463/2007, de la mateixa manera que ho estan els consorcis estatals o autonòmics.

En la pràctica, la diferent definició dels ens integrants del sector públic local que fa el TRLGEP respecte de la que fa el TRLHL a l'enumerar els ens que integren el compte general de les EL,⁹⁴ comporta que els consorcis i les fundacions participats o controlats majoritàriament pels EL quedin, a manca de legislació específica de la CA, fora del compte general, del compliment del principi d'estabilitat pressupostària, i del retiment de comptes als òrgans de control extern.

Una excepció és la CA de Catalunya, ja que l'article 3 de la Llei 18/2010, del 7 de Juny, de la Sindicatura de Comptes, inclou dins del seu àmbit subjectiu d'actuació als consorcis i fundacions finançats majoritàriament de manera directa o indirecta per les corporacions locals, o als que la seva participació minoritària sumada, impliqui, en un mateix ens, participació majoritària, i

93. El SEC95 defineix el sector institucional "S.13 Administracions Públiques" com aquell que "inclou totes les unitats institucionals que són altres productores no de mercat la producció dels quals es destina al consum individual o col·lectiu que es financen principalment mitjançant pagaments obligatoris efectuats per unitats pertanyents a altres sectors i/o que efectuen operacions de redistribució de la renda i de la riquesa nacional".

94. Els de la mateixa EL, els dels seus organismes autònoms, i els de les societats mercantils amb capital total o majoritari, sense cap altre requeriment, com fa el TRLGEP.

per tant les sotmet a control extern. L'exposat posa en evidència, novament, la necessitat urgent de fer una adequada definició dels ens que integren el sector públic local.

La regulació que l'article 2.1 g del Reial decret 1463/2007 fa de l'abast subjectiu dels ens del sector públic local ha d'incloure l'Inventari d'ens del sector públic local,⁹⁵ entre els quals figuren els consorcis quan es donin les condicions següents:

- Que l'entitat local o les entitats locals disposin de majoria de vots en els òrgans de govern.
- Que l'entitat local o les entitats locals tinguin facultats per nomenar o destituir la majoria dels òrgans de govern.

Aquest és un altre exemple del que acabem de comentar sobre les diferències de regulació dels ens que integren el sector públic local, en aquest cas en una mateixa norma. La definició que l'Inventari d'ens del sector públic local fa dels ens que conformen els ens del sector públic local no deixa de ser un mer registre que forma i gestiona el Ministeri d'Economia i Hisenda mitjançant la Direcció General de Coordinació Financera amb les entitats locals a partir de la Base de dades general d'entitats locals, que no modifica, en absolut, l'àmbit d'aplicació subjectiu dels agents que fan l'article 2 del TRLGEP, i els articles 200 i 209 del TRLHL.

Segons el nostre parer, la definició⁹⁶ dels consorcis com a ens integrants del sector públic local, autonòmic i local, a tots els efectes, no sols per al compliment de l'estabilitat pressupostària, sinó també per a la subjecció al principi de comptabilitat pública i del control, hauria d'abastar també els consorcis finançats minoritàriament per diverses administracions públiques però en què la suma de les participacions amb la resta de les administraci-

95. Article 2.1. g) del RD 1463/2007 inclou als consorcis entre els ens inclosos en l'àmbit subjectiu de l'Inventari d'ens del Sector públic local quan diu: *“Els consorcis que les entitats locals hagin pogut constituir amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès comú o amb entitats privades que persegueixin finalitats d'interès general, sempre que la participació de les entitats locals en els consorcis sigui majoritari, o be que en el cas d'igualtat de participació amb altres entitats que no siguin de caràcter local, es compleixi alguna de les següents característiques:*

96. D'aquesta opinió és també Ruiz del Molino. J.A. en el seu article “Una visión crítica de la regulación de la cuenta general de las entidades locales i de otras cuestiones”, Publicat a Auditoria Pública núm. 45/2008 i que va ser premiat amb el Primer premi d'Auditoria Pública l'any 2008.

ons que els conformen sigui majoritària o en tinguin el control dels òrgans de govern, ja sigui de manera directa o indirecta, per evitar l'existència de “consorcis sense amo” exempts de control.

1.2.1.4. *El control extern*

L'article 136 de la CE estableix que el TC és l'òrgan suprem fiscalitzador dels comptes i de la gestió econòmica de l'Estat i del sector públic. L'article 4 de la LOTCU concreta l'abast del sector públic i les actuacions del TC en els termes següents:

“1. Integren el sector públic: a) l'Administració de l'Estat, b) les comunitats autònomes, c) les corporacions locals, d) les entitats gestores de la Seguretat Social, e) els organismes autònoms, f) les societats estatals i altres empreses públiques.

2. Al Tribunal de Comptes li correspon la fiscalització de les subvencions, els crèdits, avals o altres ajuts del sector públic percebuts per persones físiques o jurídiques.”

El TC té regulades les seves competències en la LOTCU i en la LFTCU, les quals li assignen dues funcions bàsiques:

a. La fiscalització externa, permanent i consumptiva de l'activitat financera de tot el sector públic i la seva subjecció als principis de legalitat, eficiència i economia de l'execució dels programes d'ingressos i despeses públiques (art. 9 de la LOTCU i 27.1 de la LFTCU). La funció fiscalitzadora comprendrà, segons els articles 34 a 43 de la LFTCU, l'examen i la comprovació de:

- Els comptes de totes les entitats integrants del sector públic que tinguin l'obligació de retre comptes al TC.
- Els perceptors o beneficiaris d'ajudes a càrrec dels pressupostos generals de l'Estat com ara subvencions, crèdits o avals, siguin persones físiques o jurídiques, públiques o privades, així com els particulars que administrin, recaptin o custodiïn fons o valors de l'Estat, CA i corporacions locals, hagin estat o no intervingudes les respectives operacions.
- Els expedients dels contractes celebrats per l'Administració de l'Estat i la resta d'entitats del sector públic.
- La situació i les variacions del patrimoni de l'Estat i altres entitats del sector públic.

- Els crèdits extraordinaris i suplementaris i sobre les modificacions dels crèdits pressupostaris inicials.

b. L'enjudiciament de la responsabilitat comptable, en què incorren els que tenen al seu càrrec maneig de cabals o d'efectes públics. La funció d'enjudiciament comptable, d'acord amb les sentències del TC 197/1988, de 17 d'octubre, 18/1984, té caràcter d'exclusiu i ple per al TC en tot el territori nacional.

D'altra banda, l'article 153 *d* també imposa un control econòmic i pressupostari, per part del TC, sobre l'activitat de les CA,⁹⁷ si bé el títol VIII de la CE no implanta un mapa autonòmic concret ni un repartiment tancat i exclusiu de competències, sinó que sols enumera, en l'article 149, aquelles competències exclusives de l'Estat. Per això, com a resultat de la configuració de l'organització politicoadministrativa de l'Estat derivada de la CE, les CA constituïdes, algunes a l'empara dels seus estatuts d'autonomia, han creat òrgans de control externs propis, els nomenats OCEX, que exerceixen les actuacions fiscalitzadores del sector públic de les respectives CA, sense perjudici de les competències del TC. Els OCEX són aliens a les administracions que fiscalitzen i depenen directament dels respectius parlaments. Feta aquesta breu introducció sobre la fiscalització externa de la gestió econòmica del sector públic, i abans d'analitzar el cas concret dels consorcis, es poden establir els següents trets bàsics del control extern en les CA i en les EL:

- a. Corresponen al TC les facultats de control de l'activitat econòmica, financera i comptable del sector públic en aquelles CA que no hagin establert els seus propis OCEX, control que abastarà també els ens locals d'aquestes CA.
- b. En la resta de CA amb OCEX propis, aquests assumiran les competències per efectuar el control de l'activitat econòmica, financera i pressupostà-

97. Art. 153 de la CE. El control de l'activitat dels òrgans de les comunitats autònomes s'exercirà: a) per part del Tribunal Constitucional, el relatiu a la constitucionalitat de les seves disposicions normatives amb força de llei, b) per part del Govern, previ dictamen del Consell d'Estat, l'exercici de funcions delegades a què es refereix l'apartat 2 de l'article 150, c) per part de la jurisdicció contenciosa administrativa, el de l'administració autònoma i les seves normes reglamentàries, d) per part del Tribunal de Comptes, l'econòmic i pressupostari.

ria del sector públic de la respectiva CA –inclòs el del sector públic local d'aquesta– d'acord amb la funció de control atribuïda estatutàriament i en l'exercici de la potestat d'organització de les CA, sens perjudici de les competències del TC derivades de les facultats de control que té atribuïdes constitucionalment.

- c. En totes les CA, amb o sense OCEX, és competència del TC la funció d'enjudiciament de la responsabilitat comptable, amb independència de les delegacions que el TC pugui portar a terme a favor dels OCEX sobre la instrucció dels procediments jurisdiccionals per l'enjudiciament de la responsabilitat comptable, segons l'article 26.3 de la LOTCU.

Situant-nos en el control extern dels consorcis constituïts o participats pels ens locals, val a dir que la imprecisa regulació de la figura dels consorcis locals en la normativa bàsica estatal de règim local influeix per determinar l'abast de subjecció dels consorcis al control extern establert en l'article 223 del TRLHL, ja que aquest no inclou els consorcis locals entre els sens subjectes al control extern.

La redacció de l'article 223 no sorprèn atès que l'article 200 no sotmet els consorcis ni les fundacions públiques al règim jurídic del TRLHL, ni l'article 209 del TRLHL preveu que els comptes dels consorcis i les fundacions s'integrin en el compte general dels ens locals,⁹⁸ ni tampoc sotmet aquests ens instrumentals al règim de comptabilitat pública, que comporta l'obligació de retre comptes al TC o als OCEX.

Al nostre entendre, per determinar la subjecció al control extern dels consorcis cal diferenciar entre:

- a) *Els consorcis locals*, que serien aquells consorcis els estatuts dels quals els atorguen el caràcter d'ens local no territorial, segons l'article 3.2 de la LBRL, i que estarien sotmesos al règim jurídic del TRLHL, ja que l'article 223 del TRLHL diu: "1. La fiscalització dels comptes i de la gestió econòmica de les entitats locals i de tots els organismes i societats que

98. L'article 209 del TRLHL estableix que el compte general de les EL estarà integrat pel compte de la mateixa entitat, el dels seus organismes autònoms i el de les societats mercantils de capital íntegrament local, contingut que és reproduït en les Instruccions de comptabilitat per a l'administració local del 2004, que inclouen també dins de la documentació complementària els comptes anuals de les societats mercantils participades majoritàriament per les EL, però no els dels consorcis ni els de les fundacions públiques constituïdes o participades pels ens locals.

en depenen és funció pròpia del Tribunal de Comptes, amb l'abast i les condicions que estableix la seva llei orgànica reguladora i la seva llei de funcionament.”

Els consorcis locals que tenen el caràcter d'ens locals no territorials es regiren pel règim de comptabilitat pública regulat en l'article 201 del TRLHL, tenen l'obligació de retre comptes als òrgans de control extern i el seu compte general estaria integrat pel propi del consorci local i també pels dels organismes públics dependents i societats mercantils de capital íntegrament del consorci.

b) Consorcis que no tenen el caràcter de local, constituïts o participats per ens locals. Aquests consorcis no estan contemplats en el TRLHL i, per tant no se'ls aplicaria el seu règim jurídic i, en conseqüència els seus comptes no s'inclourien en el compte general dels ens locals que hi participin, tot i que, en funció del percentatge de participació d'altres administracions, central o autonòmica, els seus comptes es podrien incorporar al compte general de l'Estat o de la respectiva CA.

No obstant l'exposat, val a dir que, segons el que preveu la Llei 18/2010, de 7 de juny de la Sindicatura de Comptes, sí que resten subjectes al control extern de la Sindicatura de Comptes els consorcis que estan participats o finançats majoritàriament, de manera directa o indirecta, per ens locals, ja que l'esmentada Llei 18/2010, ha derogat la Llei 6/1984, de 5 de març, i ha ampliat l'àmbit d'actuació subjectiu de la Sindicatura de Comptes. Així, l'article 3 b) de la Llei 18/2010 estableix que resten subjectes al seu control entre d'altres entitats:

“b) El Sector Públic de Catalunya, format per: Primer. L'Administració de la Generalitat. Segon: L'Administració local de Catalunya. Tercer: Els organismes, les entitats, les societats mercantils, les fundacions del sector públic, els consorcis i, en general, qualsevol persona jurídica sota qualsevol modalitat admesa en dret, si és participada o finançada majoritàriament de manera directa o indirecta per la Generalitat, per les corporacions locals o per les universitats públiques catalanes, o si la seva participació minoritària sumada implica, en un mateix ens, participació majoritària”.

La Llei 18/2010 amplia l'àmbit d'aplicació els ens sotmesos al control intern i al control extern, entre d'altres ens, dels consorcis i les fundacions, seguint el principi ja contemplat en algunes directives comunitàries, com la

Directiva del Parlament Europeu i del Consell, 2004/18/CE, de 31 de març, sobre procediments d'adjudicació dels contractes d'obres, de subministres i de serveis, que fan prevaldre l'origen públic dels fons que financen l'ens per sobre de la personalitat jurídica del mateix.

Les modificacions de l'àmbit subjectiu dels ens subjectes a control intern i extern en relació al previst en el TRLHL entenem que te encaix en el nou règim de competències entre l'Estat i la Generalitat establertes en l'Estatut d'Autonomia de Catalunya del 2006, (EAC).

Al respecte assenyalar que una limitació per fer l'anàlisi jurídica de les competències de la Generalitat de Catalunya en matèria pressupostària, economicofinancera, de comptabilitat, i de control financer dels governs locals és la parquedat del Capítol III del Títol IV de l'EAC, el qual sols en fa esment en referir-se de forma genèrica, a l'article 218.1, a l'autonomia pressupostària i de despesa dels governs locals per l'aplicació dels seus recursos.

L'article 218 de l'EAC diu:

1. "Els governs locals tenen autonomia pressupostària i de despesa en aplicació de llurs recursos, incloent-hi les participacions que percebin a càrrec dels pressupostos d'altres administracions públiques, dels quals poden disposar lliurement en l'exercici de llurs competències".

2. La Generalitat té competència, en el marc establert per la Constitució i per la normativa de l'Estat, en matèria de finançament local. Aquesta competència pot incloure la capacitat legislativa per a establir i regular els tributs propis dels governs locals i inclou la capacitat per fixar els criteris de distribució de les participacions a càrrec del pressupost de la Generalitat".

D'aquest article es desprèn que la Generalitat té competències legislatives en matèria de finançament local, en el marc de la Constitució i de la normativa estatal, si be, com ja s'ha esmentat, no concreta res respecte les competències i a regulació del règim pressupostari, economicofinancer, de comptabilitat, intervenció i control intern dels governs locals.

No obstant l'EAC, en l'article 160.1, enumera les competències exclusives de la Generalitat en matèria de règim local. Entre aquestes no hi figuren les referents al règim pressupostari, economicofinancer, de comptabilitat, intervenció i de control dels governs locals, per tant en aplicació de l'article 160.2 que diu:

“Correspon a la Generalitat la competència compartida en tot allò que no estableix l'apartat 1”.

Són de l'opinió que la Generalitat ostentarà la competència compartida en la regulació del règim pressupostari economicofinancer, de comptabilitat, intervenció i de control dels EL, en contraposició de la situació existent abans de l'aprovació de l'EAC en la qual, segons el TRLHL i la jurisprudència, el legislador estatal té competències exclusives en matèria d'hisenda general i sobre les bases del règim jurídic de les administracions públiques d'acord amb els articles 149.1.14^a i 149.1.18^a de la Constitució, sens perjudici de les especialitats derivades de l'organització pròpia de les Comunitats Autònomes.

L'article 111 de l'EAC estableix que, amb caràcter general, en aquelles matèries en les que l'EAC atribueix competències a la Generalitat de forma compartida amb l'Estat, li correspon a la Generalitat la potestat legislativa, la reglamentària i l'executiva, en el marc de les bases que fixi l'Estat, com a principis o mínim comú normatiu en normes amb rang de llei.

Per tant, i mentre que l'Estat no dicti aquestes bases, que segons el nostre criteri haurien d'establir el mínim comú denominador normatiu a partir del qual la Generalitat i la resta de els Comunitats Autònomes puguin exercir –en el marc fixat per l'Estat, la Constitució i l'Estatut– les potestats compartides, d'acord amb l'art. 111 de l'EAC, permeten a la Generalitat de Catalunya, mitjançant llei ampliar l'àmbit subjectiu dels EL subjectes al règim de comptabilitat pública.

Considerem que la fixació dels EL subjectes a comptabilitat pública i per tant al control intern i a la rendició de comptes és una qüestió clau i, entenem que és matèria bàsica del legislador estatal determinar l'abast del sector públic local, respectant, clar està, l'organització del govern local a Catalunya de l'article 83 de l'EAC i que la Generalitat haurà de respectar tanmateix l'enumeració subjectiva que del sector públic local en facin les bases estatals.

Per tant, avui i a manca de les bases estatals, la Generalitat si bé no pot disminuir l'àmbit subjectiu dels EL subjectes al règim de comptabilitat pública i per tant al control intern per part dels Interventors dels EL i al control extern de la Sindicatura de Comptes, sí que pot ampliar-lo.

L'ampliació de l'àmbit d'actuació subjectiu de la Sindicatura de Comptes és un pas més per reduir els anomenats “consorcis sense amo”, que sorgeixen quan cap de les administracions que hi participen és majoritària, i que

fan que en la pràctica no retin comptes als òrgans de control extern ni els seus comptes s'incloguin en cap de les administracions que hi participen.

Val a dir però que tot i el pas que suposa l'ampliació de l'àmbit subjectiu d'actuació de la Sindicatura de Comptes i la inclusió en aquest dels consorcis, es requerirà que el Departament de Governació i Administracions Públiques exerceixi adequadament el control efectiu dels consorcis i de les fundacions pertanyents al sector públic local de Catalunya.

Ja que el Departament de Governació i Administracions Públiques és l'òrgan responsable, segons el Decret 139/2007, de 26 de juny, del Registre d'ens locals de Catalunya i de la creació de l'inventari públic de control del compliment de l'obligació de la tramesa de documentació economicofinancera, per part dels EL i de les entitats de llur sector públic tant, al mateix Departament de Governació com al Departament d'Economia i Finances i a la Sindicatura de Comptes, segons la disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, de Mesures fiscals, financeres i administratives, així com d'inscriure en l'esmentat inventari els EL que incompleixin el deure de remissió de la documentació comptable, les auditories i els informes de control financer, regulats en el apartats 4 i 5 de l'article 41.5 de la Llei 18/2010 del 7 de juny de la Sindicatura de Comptes.

Per acabar, tot i les diferències en la regulació dels consorcis en el TRLHL i en les normes dels OCEX de les diferents CA, respecte a la seva subjecció al règim de comptabilitat pública i de retiment de comptes als òrgans de control extern, tots els consorcis, locals o no, estan subjectes a fiscalització externa en qualitat de beneficiaris de subvencions, crèdits o avals rebuts a càrrec de pressupostos públics, per part de les administracions atorgants.

1.2.2. Consorcis estatals

1.2.2.1. Control intern

Els articles 140 a 175 del títol IV de la LGP regulen el control intern de la gestió economicofinancera del sector públic estatal dividint-lo en quatre capítols. El primer dedicat a les normes generals, el segon a la funció interventora, el tercer al control financer permanent i el quart a l'auditoria pública.

L'article 140 de la LGP estableix que el control intern de la gestió economicofinancera del sector públic estatal el durà a terme la IGAE amb total

autonomia respecte de les autoritats i altres entitats de les quals controli la gestió.

Els objectius del control intern, enumerats en l'article 142, són: a) verificar el compliment de la normativa que resulti de l'aplicació de la gestió objecte del control, b) verificar el registre adequat i la comptabilització de les operacions realitzades, i el seu fidel i regular reflex en els comptes i estats, que d'acord amb les disposicions vigents, hagi de formar cada ens o entitat, c) avaluar que l'activitat i els procediments objecte del control es realitzen d'acord amb els principis de bona gestió financera i, en especial, en els previstos en la LGEP, d) verificar el compliment dels objectius assignats als centres gestors de la despesa en els pressupostos generals de l'Estat.

El control intern⁹⁹ tindrà caràcter contradictori i es durà a terme mitjançant l'exercici de: a) la funció interventora,¹⁰⁰ el control financer permanent i l'auditoria pública, i s'efectuarà sobre la totalitat dels òrgans i les entitats del sector públic estatal. El resultat del control efectuat mitjançant el control financer permanent i l'auditoria pública donarà lloc als informes respectius que s'elaboraran d'acord amb les normes emeses per la IGAE,¹⁰¹ que determinen els destinataris, el procediment d'elaboració i l'estructura de tramitació.

La funció interventora, regulada en els articles 148 a 156 de la LGP, es durà a terme respecte dels actes de l'Administració General de l'Estat, mitjançant seus organismes autònoms i les entitats gestores i serveis comuns de la Seguretat Social.

99. Articles 143, 144 i 155 de la LGP.

100. Art. 150.2 de la LGP. L'exercici de la funció interventora comprendrà: a) la fiscalització prèvia dels actes que reconeguin drets de contingut econòmic, aprovin despeses, adquireixin compromisos de despeses o acordin moviments de fons i valors, b) la intervenció del reconeixement de les obligacions i de la comprovació de la inversió, c) la intervenció formal de l'ordenació del pagament, d) la intervenció material del pagament.

101. En el BOE de 2 d'octubre del 2009 s'han publicat les circulars següents emeses per la IGAE:

a. La Circular 1/2009, de 16 de setembre, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, sobre control financer permanent.

b. La Circular 2/2009, de 16 de setembre, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, sobre auditoria pública.

Ambdues circulars, quan entrin en vigor l'1 de gener del 2010, deixen sense efecte els preceptes sobre control financer permanent i auditoria pública que es regulen en la circular 1/1999, de 26 de març, de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, de control financer.

L'article 158 de la LGP determina que el control financer permanent¹⁰² s'exercirà sobre a) l'Administració General de l'Estat, b) els organismes autònoms dependents de l'Administració General de l'Estat, c) les entitats gestores i els serveis comuns de la Seguretat Social, d) les entitats estatals de dret públic contemplades en l'article 2.1 g de la LGP, e) les entitats públiques empresarials previstes en l'article 2.1 c, i f) les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social en els supòsits contemplats en l'article 74.1 de la Llei general de la Seguretat Social.

Vegem que els consorcis estatals integrats en el sector públic administratiu no estan inclosos en els ens sotmesos a la funció interventora ni tampoc en l'àmbit d'aplicació del control financer permanent, per la qual cosa el seu control intern es durà a terme pel procediment d'auditoria pública regulat en el capítol IV del títol VI de la LGP.

L'auditoria pública està definida en l'article 162 de la LGP: "L'auditoria pública consisteix en la verificació, realitzada amb posterioritat i efectuada de manera sistemàtica, de l'activitat econòmicofinancera del sector públic estatal, mitjançant l'aplicació dels procediments de revisió selectius continguts en les normes d'auditoria i instruccions que dicti la Intervenció General de l'Estat."

L'auditoria pública s'exercirà d'acord amb el Pla d'auditories¹⁰³ sobre tots els òrgans i les entitats que integren el sector públic estatal definits en l'article 2 de la LGP, en les modalitats de: a) auditoria de regularitat comptable (article 168 de la LGP) que inclou la modalitat d'auditoria de comptes anuals, b) auditories públiques específiques (articles 169 a 175 de la LGP), en què, entre d'altres, es poden enumerar les següents modalitats, també d'aplicació als consorcis: a) auditoria de compliment, b) auditoria operativa que es subdivideix en auditoria de programes pressupostaris, auditoria de sistemes i procediments i auditoria d'economia, eficàcia i eficiència, el contingut de les quals es resumeix en el quadre següent.

102. L'article 149.2 de la LGP contempla l'aplicació del control financer permanent en substitució de la funció interventora, respecte de tota l'activitat d'un organisme o d'algunes àrees de gestió, a proposta de la IGAE, i previ acord del Consell de Ministres.

103. Articles 163 i 165 de la LGP.

Quadre 11

TIPUS D'AUDITORIA		OBJECTE
DE REGULARITAT	Auditoria de regularitat comptable, o dels estats financers dels comptes anuals	Objectiu: <i>Examen i verificació dels estats financers amb l'objecte d'emetre una opinió respecte de la seva fiabilitat.</i> Es comprovarà que els comptes anuals representen en tots els seus aspectes significatius la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, dels resultats de l'entitat, i si escau, l'execució del pressuposts d'acord amb les normes i principis comptables i pressupostaris d'aplicació i que contenen la informació necessària per a la seva interpretació i comprensió adequada.
	Auditoria de compliment o de regularitat jurídica	AUDITORIES ESPECÍFIQUES Objectiu: <i>Determinar si s'ha complert la legalitat en la gestió dels fons públics.</i> Comprendrà la verificació selectiva de la adequada gestió pressupostària, de contractació, de personal, ingressos i gestió de subvencions, així com qualsevol altre aspecte de l'activitat econòmicofinancera de les entitats auditades.
OPERATIVA	Auditoria operativa	<i>Auditoria de programes pressupostaris.</i> Objectiu: <i>Avaluar el grau d'eficàcia en el compliment dels objectius previstos.</i> Consisteix en l'anàlisi de l'adequació dels objectius i dels sistemes de seguiment i autoavaluació desenvolupats pels òrgans gestors, la verificació de la fiabilitat dels balanços de resultats i informes de gestió, així com l'avaluació del resultat obtingut, les alternatives considerades i els efectes produïts en relació amb els recursos emprats en la gestió dels programes i plans d'actuació pressupostaris. <i>Auditoria de sistemes i procediments.</i> Objectiu: <i>Avaluació dels processos administratius.</i> Consisteix en l'estudi exhaustiu d'un procediment administratiu de gestió financera amb la finalitat de detectar les seves possibles deficiències o, si escau, l'obsolescència i proposar les mesures correctores pertinents o la substitució del procediment d'acord amb els principis generals de bona gestió. <i>Auditoria d'economia, eficàcia i eficiència.</i> Objectiu: <i>Valoració independent i objectiva del nivell d'eficàcia, eficiència i economia assolit en la utilització dels recursos públics.</i>

Altres auditories públiques específiques aplicables als consorcis estatals són l'auditoria de contractes programa i de seguiment de plans d'equilibri financer i del Pla inicial d'actuació.

En les auditories de seguiment dels plans d'equilibri financer, el control financer verificarà de manera especial el compliment del principi d'estabilitat pressupostària tant en els consorcis pertanyents al sector públic administratiu obligats a l'elaboració d'un pla economicofinancer, article 171 de la LGP, per haver incomplert l'objectiu d'estabilitat pressupostària, com en especial, del pla de sanejament que han de confeccionar els consorcis del sector públic empresarial que hagin incorregut en pèrdues que afectin al principi d'estabilitat pressupostària, d'acord amb l'article 18 de la LGEP.

En les auditories del Pla inicial d'actuació es verificarà l'adequació de les previsions contemplades en els estatuts i l'adequació a la realitat dels objectius del consorci, així com de la continuïtat de les circumstàncies que van donar origen a la seva creació.

En les auditories de contractes programa es verifica l'adequació de l'aplicació de les subvencions d'explotació i de capital rebudes pel consorci a càrrec dels pressupostos de l'Estat i el compliment dels objectius i l'evolució de les magnituds financeres fixades en el contracte programa, així com l'adequació de la proposta de liquidació formulada pel consorci al compliment de les esmentades condicions.

L'article 168 de la LGP¹⁰⁴ enumera, de manera general, els consorcis regulats en l'article 2.1 h, entre els ens sotmesos a l'àmbit de l'auditoria de comptes anuals que anualment porta a terme la IGAE. En conseqüència, els comptes anuals de tots els consorcis integrats en el sector públic estatal, tant si formen part del sector públic administratiu o com del sector públic empresarial, estaran sotmesos a auditoria pública.

104. *Article 168 LGP.* La Intervenció General de l'Administració de l'Estat farà anualment l'auditoria dels comptes anuals de:

a. Els organismes autònoms, les entitats públiques empresarials, les entitats estatals de dret públic referides a l'article 2.1 g de la LGP, *els consorcis contemplats en l'article 2.1 h de la LGP*, les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social i els fons considerats en l'article 2.2 que rendeixin comptes independents.

b. Les fundacions del sector públic estatal obligades a auditar-se per la seva normativa específica.

c. Les societats mercantils estatals i les fundacions del sector públic estatal no sotmeses a l'obligació d'auditar-se que s'hagin inclòs en el pla anual d'auditories.

En cas dels consorcis estatals es trenca la premissa tradicional basada en l'aplicació de la funció interventora en els ens que integren el sector públic administratiu i del control financer mitjançant l'auditoria pública als ens pertanyents al sector públic empresarial, ja que tots els consorcis estatals, definits en l'article 2.1 g, independentment de la seva pertinença al sector públic administratiu o empresarial, estan sotmesos al control a posteriori mitjançant la tècnica de l'auditoria pública.

Per finalitzar, la disposició addicional novena de la LGP preveu la possibilitat que l'Estat celebri convenis amb CA o EL per coordinar el règim pressupostari, financer, comptable i de control dels consorcis participats de manera minoritària pels ens que integren el sector públic estatal, l'administració de les CA o de les EL o els ens vinculats o dependents, quan la participació pública conjunta en el consorci sigui majoritària o comporti el control polític.

1.2.2.2. El control extern

Ja s'ha posat de manifest en l'apartat 1.2.1.4 que el TC és l'òrgan suprem fiscalitzador dels comptes i de la gestió econòmica de l'Estat i de tot el sector públic, i quines són les seves competències d'acord amb la LOTCU i la LFTCU.

L'article 130 de la LGP regula el contingut del compte general de l'Estat. Aquest estarà format per: a) l'agregació o consolidació dels comptes de les entitats del sector públic administratiu, b) l'agregació o consolidació dels comptes del sector públic empresarial, segons els principis del Pla general de comptabilitat de l'empresa espanyola i normes complementàries, c) l'agregació i consolidació dels comptes de les entitats que conformen el sector públic fundacional, d'acord amb els principis de comptabilitat de les normes comptables de les entitats sense finalitats lucratives.

Per tant, segons el que ja s'ha dit en l'apartat 1.2.2, els consorcis que l'Estat financi majoritàriament i que estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de l'Estat, estaran subjectes al control extern del TC independentment de la seva inclusió en el sector públic estatal administratiu o empresarial.

Segons l'article 131 LGP, la competència per a la formació i remissió del compte general al TC és de la IGAE. Aquest s'eleva al Govern per a la remissió al TC abans del 31 d'octubre de l'any següent al qual es refereixi. El

TC ha de procedir a la comprovació del compte de despeses generals en el termini de sis mesos a partir de la data de la seva recepció (article 132 LGP). Serà el Ple del Tribunal, el que davant del fiscal, dictarà la declaració definitiva per elevar-la a les càmeres amb la proposta oportuna, i en donarà trasllat al Govern.

1.2.2.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària en els consorcis estatals

Com ja s'ha esmentat en l'apartat 1.1.2.1, la LGP inclou dins del sector públic estatal els consorcis dotats amb personalitat jurídica pròpia previstos en l'article 6.5 de la LRJPAC i en l'article 87 de la LBRL, quan un o diversos subjectes integrants del sector públic enumerats en l'article 2 de la LGP hagin aportat majoritàriament diners, béns o indústria o, s'hagin compromès, en el moment de la seva constitució, a finançar majoritàriament l'ens esmentat, sempre que els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de l'Estat.

Els consorcis pertanyents al sector públic estatal s'enquadraran en el sector públic administratiu, definit en l'article 3.1 de la LGP, quan la seva activitat principal no consisteixi en la producció en règim de mercat de béns i serveis destinats al consum individual o col·lectiu, o que efectuïn operacions de redistribució de la renda i de la riquesa nacional, en tot cas sense ànim de lucre o bé no es financin majoritàriament amb ingressos de comercials, aquests ingressos a l'efecte de la LGP són els ingressos, de qualsevol naturalesa, obtinguts com a contrapartida de les entregues de béns o prestacions de serveis.

Mentrestant els consorcis estatals que no compleixin les condicions del citat article 3.1 de la LGP estaran integrats en el sector públic empresarial a l'estar compresos entre els ens definits en l'article 3.2 c de la LGP.

La definició del principi d'estabilitat pressupostària que l'article 3 del TRLGEP fa, en funció dels ens inclosos en l'àmbit d'aplicació subjectiu de l'article 2.1 i 2.2 de la norma esmentada, és la següent.

- a. Per als ens inclosos en l'article 2.1 a del TRLGEP, que són l'Administració General de l'Estat, els organismes autònoms i la resta d'ens vinculats o que depenen de l'esmentada Administració, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials, així com els òrgans amb dotació diferenciada en els Pres-

supostos Generals de l'Estat, el principi d'estabilitat pressupostària es defineix com la situació d'equilibri o de superàvit computada al llarg del cicle econòmic en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el SEC i en les condicions establertes per cadascuna de les administracions públiques.

D'acord amb el que s'ha exposat, s'inclouen en aquest apartat els consorcis estatals pertanyents al sector públic administratiu.

- b. Per als ens previstos en l'apartat 2.2 del TRLGEP, entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculades o dependents de l'Administració General de l'Estat, el principi d'estabilitat pressupostària s'entendrà com la situació d'equilibri o superàvit computat en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el SEC. En aquest segon grup d'ens s'hi inclouran els consorcis pertanyents al sector públic empresarial.

La instrumentalització del principi d'estabilitat pressupostària està regulat en l'article 7 del TRLGEP, que contempla que l'elaboració i execució dels pressupostos, entre d'altres, dels diferents subjectes compresos en l'article 2.1 a del TRLGEP es realitzarà amb caràcter general en equilibri o superàvit pressupostari en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició del SEC, tot i que l'apartat 7.2 del TRLGEP contempla que els subjectes esmentats podran presentar dèficit en aquells exercicis per als quals l'informe elaborat pel Ministeri d'Economia i Hisenda, regulat en l'article 8.2, prevegi un creixement inferior a la taxa de variació del producte interior brut nacional real.

L'establiment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària, d'acord amb l'article 8 del TRLGEP, serà fixat en el primer trimestre de cada any pel Govern, mitjançant l'acord del Consell de Ministres, amb l'informe previ del Consell de Política Fiscal i Financera de les Comunitats Autònomes i de la Comissió Nacional d'Administració Local, referit als tres anys següents, tant per al conjunt del sector públic com per a cadascun dels grups d'agents compresos en l'article 2.1 del TRLGEP.

Amb anterioritat a l'1 d'octubre de cada any, el ministre d'Economia i Hisenda elevarà al Govern un informe sobre el grau de compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària de l'exercici immediatament anterior i de l'evolució cíclica real de l'exercici i de les desviacions respecte de la previsió inicial continguda en l'article 8.2 esmentat.

1.2.3. Consorcis autonòmics

1.2.3.1. Control intern

Com s'ha posat de manifest en l'apartat 1.1.3.1 no totes les CA han previst en les seves normes autonòmiques reguladores del règim jurídic de la seva administració i dels seus ens i òrgans dependents la figura dels consorcis autonòmics i les que ho han fet no s'han referit al règim pressupostari i de control aplicable.

Les CA que han regulat els consorcis autonòmics i el seu règim de control intern són: el *Principat d'Astúries*, *Andalusia*, *Aragó*, les *Illes Balears*, *Canàries*, *Castella-la Manxa*, *Castella i Lleó*, *Cantàbria*, *Catalunya*, *Extremadura* i *Galícia*.

En aquest apartat farem un breu repàs de la normativa autonòmica d'hisenda pública de les diferents CA i del règim jurídic aplicable al control intern dels consorcis autonòmics. Avancem però que els criteris generals que la normativa autonòmica sobre hisenda pública aplica als consorcis autonòmics són:

- Si l'administració de la CA o dels seus ens participen directament o indirectament en el consorci de manera majoritària, ja sigui en el finançament (en el moment de la seva constitució o posteriorment) o controlant els òrgans de direcció, se'ls apliquen, totalment o parcialment, les respectives normes autonòmiques d'hisenda pública.
- El control intern dels consorcis autonòmics és competència de la intervenció general de la respectiva CA i es du a terme mitjançant control financer i l'auditoria pública, si bé amb algunes particularitats que ara s'exposaran.

Hem classificat les CA, en funció de com regulen els consorcis autonòmics en la normativa autonòmica d'hisenda pública, de la manera següent:

- a. *CA que defineixen el sector públic autonòmic en termes similars a la LGP.*
Les que figuren en aquest grup són *Cantàbria*, *Canàries*, *Castella i Lleó*,

i *Extremadura*.¹⁰⁵ Totes classifiquen els consorcis com a integrants del sector públic de la CA, ja sigui en el sector públic administratiu o empresarial, o agrupant-los en els ens amb pressupost limitatiu o sense, en funció de la naturalesa de la seva activitat

El control intern. Les CA de *Cantàbria*, *Canàries* i *Castella i Lleó* tenen un tractament similar del règim aplicable al control intern, ja que totes sotmeten els consorcis autonòmics majoritaris al control financer mitjançant auditoria pública d'acord amb el Pla anual d'auditories aprovat per la intervenció general de la respectiva CA.

Més confusa és la regulació del control intern en la CA d'*Extremadura*, que en l'article 152 de la Llei 5/20007, si bé aplica el control financer a tots els ens de la CA d'*Extremadura* no cita expressament els consorcis.¹⁰⁶

- b. *CA que no integren els consorcis en el sector públic autonòmic, però sí que els contemplem a l'efecte del control financer.* En aquest grup s'inclouen les normes d'hisenda pública de les CA d'*Andalusia*, *Castella-la Manxa*, *Galícia*, *Aragó*, *Catalunya*, i les *Illes Balears*.

La Llei d'hisenda pública de la CA¹⁰⁷ d'*Andalusia* no esmenta els consorcis en l'enumeració dels ens que configuren el sector públic autonòmic, però en l'article 6 bis preveu que els consorcis en els quals hi hagi una representació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració de la Junta d'*Andalusia*, entenent sempre que més de la meitat dels membres del Consell d'Administració, direcció o vigilància siguin nomenats per l'Administració o pels seus organismes autònoms i empreses, estan sotmesos al control financer establert en l'article 85 i requereixen autorització de la Conselleria d'Economia i Hisenda per a l'obertura de qualsevol tipus de compte corrent o d'estalvis. També podran estar sotmesos a control financer aquells consorcis que tinguin un

105. Els 2 i 3 de la Llei 14/2006, de 24 d'octubre, de Finances de Cantàbria; articles 2 i 3 de la Llei 11/2006, d'11 de desembre de la hisenda pública canària; article 2 de la Llei 2/2006, de 3 de maig, d'hisenda i sector públic de la Comunitat de Castella i Lleó; article 2 de la Llei 5/2007, de 19 d'abril, general d'hisenda pública d'*Extremadura*.

106. L'article 152.2 de la Llei 7/2005 diu: "El control financer s'efectuarà mitjançant procediment d'auditoria, substituint la intervenció prèvia, en les societats mercantils, empreses, entitats i particulars per raó de les subvencions, crèdits, avals i altres ajudes concedides per la Junta d'*Extremadura*, o pels seus organismes."

107. Llei 5/1983, de 19 de juliol, d'hisenda pública de la Comunitat Autònoma d'*Andalusia*.

finançament majoritari de la Junta d'Andalusia, quan existeixin raons justificades i sempre que ho aprovi el conseller de Govern a proposta de la persona titular de la Conselleria d'Economia i Hisenda.

El DL 1/2002¹⁰⁸ de la CA de *Castella-la Manxa* no inclou els consorcis en el sector públic de la CA, però en l'article 6 remet als estatuts per determinar el règim econòmic dels consorcis en què participi l'Administració de la CA. I els estatuts els sotmet al règim del DL 1/2002 quan el finançament de l'Administració sigui superior al 50 %, o bé quan, sent inferior al 50 %, sigui majoritari en relació amb la participació de la resta de membres del consorci. L'aplicació del control financer als consorcis de la CA de Castella-la Manxa en la seva llei d'hisenda pública és genèrica i s'ha d'entendre que aquests consorcis estan inclosos en el total d'entitats de la Junta de Castella-la Manxa sotmesos a control financer. El seu exercici es durà a terme mitjançant la realització d'auditories i altres tècniques de control.

La CA de *Galícia*¹⁰⁹ inclou en els pressupostos de la CA els consorcis que reuneixin els requisits del SEC 95, per la qual cosa entenem que aquells consorcis els pressupostos dels quals s'integrin en el pressupost de la CA estan subjectes al control financer per part de la Intervenció General de la CA.

La CA d'*Aragó*, tot i que fa una minsa regulació dels consorcis en el Decret legislatiu 1/2000, de 29 de juny, que aprova el text refós de la Llei d'hisenda de la CA d'Aragó, en l'article 8 determina la submissió al control financer dels consorcis en els quals la CA d'Aragó tingui representació majoritària en els òrgans de direcció o la seva aportació al capital fundacional sigui també majoritària.

Quant a la CA de *Catalunya*, l'article 3 del Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de finances públiques de la Generalitat de Catalunya no inclou els consorcis entre els ens que formen l'administració financera de la Generalitat, ni l'article 29 els contempla entre els ens que formen part del pressupost general.

108. El Decret legislatiu 1/2002, de 19 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'hisenda de la CA de Castella-la Manxa

109. Decret legislatiu 1/1999, de 7 d'octubre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de règim financer i pressupostari de Galícia. Articles 48.1. g i art. 94 i 103 respecte del control financer.

Però l'article 71.4 diu que els consorcis, entre altres ens en els quals la Generalitat participa majoritàriament, han d'enviar a la Intervenció General i a la Sindicatura de Comptes, abans del 30 d'abril, els comptes anuals i la memòria de gestió de l'exercici anterior i la mateixa documentació de les empreses en què participin. En l'article 71.5 considera com a integrants del sector de les administracions públiques les entitats el pressupost de les quals figura en el pressupost de la Generalitat.

Els apartats 7 i 8 de l'article 71 diuen que les entitats esmentades en l'apartat 4 poden establir els seus propis òrgans de control econòmic i financer de caràcter intern, que corresponen a la Intervenció General de la Generalitat les funcions de coordinació, inspecció i assessorament dels esmentats òrgans i que les actuacions de control han de comprendre una auditoria financera i de regularitat. Per això la conclusió que en traiem és que els consorcis participats majoritàriament per la Generalitat de Catalunya que figuren en seu pressupost general estan sotmesos a control financer.

L'article 5.1 *f* de l'ordre ECF 183/2009, de 8 d'abril, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2010, inclou els consorcis, amb participació majoritària, entre els ens que formen part de l'àmbit institucional de la Generalitat de Catalunya.

Quant a la CA de les *Illes Balears*, és curiosa la legislació que fa el Decret legislatiu 1/2005, de 24 de juny, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de finances de la CA de les Illes Balears, que en l'article 1.4 diu: "A l'efecte de la present Llei, *no integren* el sector públic de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears els consorcis dels quals formi part l'Administració de la Comunitat Autònoma o les seves entitats autònomes i empreses públiques. No obstant això, els consorcis que, d'acord amb la legislació de règim jurídic de l'Administració de la Comunitat Autònoma s'hagin de sotmetre a l'ordenament autonòmic, s'han de subjectar al règim de comptabilitat pública i de control financer regulat en aquesta Llei."

És a dir, que se sotmetran al control financer regulat en l'article 87.3 del DL 1/2005 els consorcis que segons l'article 85.4 de la Llei 3/2003, de 26 de març, de règim jurídic de l'Administració de la CA de les Illes Balears, estan subjectes a l'ordenament autonòmic, que són aquells

consorcis finançats majoritàriament per l'Administració de la CA, o aquells en què correspongui a aquesta administració la designació de més de la meitat dels membres dels seus òrgans de direcció.

El Decret legislatiu 1/1988, de 25 de juny, pel qual s'aprova el text refós del règim econòmic i pressupostari del *Principat d'Astúries* preveu, en l'article 4.5, que formen part del sector públic autonòmic els òrgans de caràcter institucional o representatiu o desenvolupats en coordinació amb altres administracions públiques, com ara els consorcis i les fundacions, en els quals la participació del Principat en el seu capital social, fons social o aportació inicial sigui majoritària. I en l'article 5 preveu que el control financer i el control d'eficàcia de tot el sector públic dependent de l'Administració del Principat d'Astúries serà dut a terme per la Intervenció General mitjançant la pràctica d'auditories d'acord amb els plans que aquesta administració estableixi, si bé no cita expressament els consorcis.

- c. *CA que no regulen els consorcis en la normativa d'hisenda pública o que no els subjecten a control intern.* Les CA de Madrid i València¹¹⁰ no regulen els consorcis en la normativa pressupostària ni defineixen el sistema de control.

Per acabar, cal dir que si bé la CA de *La Rioja* no compta amb normativa d'hisenda pública, l'article 82 de la Llei 3/2003, de 3 de març, d'organització del sector públic de la CA de la Rioja, sotmet els consorcis en els quals la posició de la CA en la Junta de Govern, directa o indirectament, correspongui al Govern de la CA al control d'eficàcia exercit per la Conselleria que ha proposat la seva creació amb l'objectiu de comprovar el grau de compliment dels objectius i l'adequada utilització dels recursos emprats. Si bé l'esmentat article remet a la submissió del control d'eficàcia, sens perjudici del que correspongui a altres òrgans de l'Administració de la CA, el cert és que s'està referint al control intern dels mateixos òrgans de gestió i no al control intern que correspon a la Intervenció General de la CA el control d'eficàcia del qual és una faceta més del control financer.

110. Llei 9/1990, de 8 de novembre, reguladora de la Hisenda de la CA de Madrid, Llei 12/1983, de 22 de juny de Principis ordenadors de la Hisenda General del País Basc, Decret legislatiu 26/1991 de 26 de juny, Text refós de la Llei d'Hisenda de la Generalitat Valenciana.

1.2.3.2. Control extern

En l'apartat 1.2.1.4 ens hem referit al fet que, d'acord amb els article 136 i 153 d de la CE, correspon al TC el control extern de l'activitat econòmica i presupostària de les CA, però segons les competències assumides per algunes CA en els seus estatuts d'autonomia, és competència dels OCEX la funció fiscalitzadora externa permanent i consumptiva de l'activitat econòmica dels ens que integren el sector públic de les CA, mentre que la instrucció dels procediments jurisdiccionals per l'enjudiciament de la responsabilitat comptable és competència exclusiva i plena del TC, sens perjudici de les delegacions que puguï efectuar en la instrucció d'aquests procediments en els OCEX.

De les 17 CA existents, les 12 que han constituït OCEX¹¹¹ es relacionen en el quadre següent. Per la resta de CA, Aragó, Cantàbria, Extremadura i Múrcia, l'òrgan de control extern serà el TC.

Quadre 12. Comunitats Autònomes que han constituït oceg

CA	OCEX
Andalusia	Cambra de Comptes d'Andalusia
Astúries	Sindicatura de Comptes del Principat d'Astúries
Balears	Sindicatura de Comptes de les Illes Balears
Canàries	Audiència de Comptes de Canàries
Castella-la Manxa	Sindicatura de Comptes de Castella-la Manxa
Castella Lleó	Consell de Comptes de Castella i Lleó
Catalunya	Sindicatura de Comptes de Catalunya
Comunitat Valenciana	Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana
Galícia	Consell de Comptes de Galícia
Madrid	Cambra de Comptes de la Comunitat de Madrid
Navarra	Cambra de Comptes de Navarra
País Basc	Tribunal Basc de Comptes Públics

111. Les CA que no compten amb OCEX propi són: Aragó, Cantàbria, Extremadura i Múrcia. Per aquestes l'òrgan de control extern serà el TC.

De l'estudi efectuat relatiu a la normativa autonòmica reguladora dels OCEX es dedueix:

- a. La regulació dels consorcis autonòmics en les normes de funcionament dels OCEX no és homogènia i una de les diferències és la definició dels ens del sector públic de la CA subjectes a fiscalització, així com els criteris que utilitzen per determinar-ne la seva participació.
- b. No totes les normes que regulen els OCEX de les diferents CA inclouen els consorcis autonòmics com a ens integrants del sector públic de CA subjectes a fiscalització externa tal com es posa de manifest en l'anàlisi de la normativa autonòmica que tot seguit s'exposa.

Les lleis dels OCEX del *Principat d'Astúries*,¹¹² *les Illes Balears*¹¹³ i *Castella-la Manxa*¹¹⁴ preveuen que formen part de l'àmbit d'actuació dels OCEX per considerar-los integrants del sector públic autonòmic, entre d'altres ens, l'administració de la CA i de les EL situades en el seu territori i els seus organismes, ens, entitats, fundacions i empreses públiques, amb participació majoritària o domini efectiu, directe o indirecte, de la CA o de les corporacions locals independentment del fet que es regeixin pel dret públic o privat.

La Llei de la sindicatura de la CA de *València*¹¹⁵ en fa una redacció diferent i inclou dins del sector públic de la CA, als efectes d'aquesta llei, a més de tots els organismes i corporacions inclosos per la Llei de les Corts Valencianes, la Generalitat Valenciana i les EL que conformen el territori de la CA, els seus organismes autònoms, de qualsevol naturalesa, les empreses públiques dependents de les mateixes i totes les entitats que estiguin participades respectivament per la Generalitat Valenciana o les EL.

La Llei de la Cambra de Comptes d'*Andalusia*¹¹⁶ diu que componen el sector públic de la CA: a) la Junta d'Andalusia, b) els seus organismes

112. Article 2 de la Llei 3/2003, de 24 de març, de la Sindicatura de Comptes del Principat d'Astúries, modificada per la Llei 3/2006 de 10 de març, i per la Llei 11/2006, de 27/12.

113. Article 2 de la Llei 4/2004, de 2 d'abril, de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

114. Article 8 de la Llei 5/1993, de 27 de desembre, de la Sindicatura de Comptes de Castella-la Manxa, modificada per la Llei 13/2007, de 8 de novembre.

115. Article 2 de la Llei 6/1985, de 22 de maig de la Sindicatura de Comptes de València.

116. Article 2 de la Llei 1/1988, de 17 de març, de la Cambra de Comptes d'Andalusia.

autònoms, les seves institucions i empreses, c) les corporacions locals que formen part del territori de la CA, així com els organismes i les empreses públiques dependents, d) les universitats públiques d'Andalusia, e) tots els organismes i entitats que hi estiguin inclosos per norma legal, per la qual cosa s'hi inclourien els consorcis i les fundacions que compleixin els criteris del SEC.

La resta de lleis dels OCEX de les CA de Canàries,¹¹⁷ Castella i Lleó,¹¹⁸ Galícia,¹¹⁹ Madrid,¹²⁰ Navarra¹²¹ i el País Basc¹²² inclouen com a ens sotmesos a fiscalització del seus OCEX l'administració de la CA, els organismes autònoms, ens públics i les empreses públiques dependents, les EL del seu àmbit territorial, els seus organismes autònoms dependents, ens públics, les empreses públiques i universitats públiques, i no fan esmenten el criteri de participació.

A Catalunya la recent Llei 18/2010, del 7 de juny, de la Sindicatura de Comptes, ha derogat l'anterior Llei 6/1984, de 5 de març,¹²³ i ha ampliat el seu àmbit d'actuació subjectiu, establint en l'article 3 b) que resten subjectes al seu control:

“b) El Sector Públic de Catalunya, format per: Primer. L'Administració de la Generalitat. Segon. l'Administració local de Catalunya. Tercer. Els organismes, les entitats, les societats mercantils, les fundacions del sector públic, els consorcis i, en general, qualsevol persona jurídica sota qualsevol modalitat admesa en dret, si és participada o finançada majoritàriament de manera directa o indirecta per la Generalitat, per les corporacions locals o per les universitats públiques catalanes, o si la seva participació minoritària sumada implica, en un mateix ens, participació majoritària”.

La Llei 18/2010 suposa un canvi important respecte l'àmbit subjectiu definit en l'article 5 de la Llei 6/1984, de 5 de març, de la Sindicatura

117. Article 2 de la Llei 4/1989, de 2 de març de l'Audiència de Comptes de Canàries.

118. Article 2 de la Llei 2/2002, de 9 d'abril, del Consell de Comptes de Castellà i Lleó.

119. Article 2 de la Llei del Consell de Comptes de Galícia.

120. Article 2 de la Llei 11/1999, de 29 d'abril, del Tribunal de Comptes de Madrid.

121. Article 2 de la Llei Foral 19/1984, de 20 de desembre de la Cambra de Comptes de Navarra.

122. Article 2 de la Llei 1/1988, de 5 de febrer, del Tribunal Basc de Comptes Públics.

123. En la redacció donada per la Llei 15/1991, de 4 de juliol.

de Comptes, que establia que, a l'efecte d'aquesta llei, formaven part del sector públic de Catalunya: a) la Generalitat i els seus organismes autònoms, b) les corporacions locals i els seus organismes autònoms, c) les empreses públiques i les empreses que hi estan vinculades, sigui quina sigui la seva forma jurídica.

Segons la Llei 6/1984 semblava que els consorcis autonòmics dependents de la Generalitat de Catalunya no estiguessin subjectes al control extern de la Sindicatura de Comptes. Això no obstant, l'article 80 del Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de finances públiques de la Generalitat de Catalunya, ja preveia que la Sindicatura de Comptes uniria al compte general de la Generalitat els comptes de les entitats, el pressupost de les quals siguin aprovats pel Parlament.

L'Ordre ECF 183/2009, de 8 d'abril, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2010, també inclou els consorcis, amb participació majoritària, entre els ens que formen part de l'àmbit institucional de la Generalitat de Catalunya, pel que podem afirmar que els comptes dels consorcis en què la Generalitat de Catalunya participava majoritàriament en el finançament o n'ostenti el poder polític, el pressupost dels quals estigui aprovat pel Parlament, ja estaven sotmesos al control extern de la Sindicatura de Comptes i del TC segons l'article 82 del DL 3/2002, de 24 de desembre.

Amb caràcter general, si es revisen els pressupostos generals de les CA, amb independència de la redacció de les normes dels OCEX, es fa palès que aquests inclouen els pressupostos dels ens instrumentals que compleixen els requeriments del SEC per tenir la consideració d'Administracions públiques als efectes de verificar el compliment dels objectius d'estabilitat pressupostària.¹²⁴

124. El SEC 95 defineix el sector institucional "administracions públiques" com aquell que "inclou totes les unitats institucionals que són altres productors no de mercat la producció dels quals es destina al consum individual o col·lectiu, que es financen principalment mitjançant pagaments obligatoris efectuats per unitats pertanyents a altres sectors i/o que efectuen operacions de redistribució de la renda i la riquesa nacional". Les unitats institucionals incloses en el sector administracions públiques han de complir els requisits següents: a) ser una unitat institucional, b) ser una entitat institucional pública, c) ser una unitat institucional no de mercat.

Per tant, els comptes dels consorcis en què la CA o els ens dependents que tinguin la consideració d'administracions públiques als efectes del SEC 95 consoliden els seus comptes amb els de la resta d'ens del sector públic autonòmic i aquests, prèviament fiscalitzats pels òrgans de control intern de la CA, són retuts a efectes del control extern als OCEX o al TC, segons que escaigui.

- c. També estan subjectes a fiscalització dels OCEX les subvencions, els crèdits, avals i les ajudes atorgats per òrgans del sector públic autonòmic a qualsevol persona física o jurídica i els ens o organismes que administrin o utilitzin cabals o efectes públics, les aportacions a consorcis i fundacions que no formen part del sector públic de la CA, així com els fons públics procedents dels ens que integren el sector públic autonòmic que administrin els consorcis participats per les CA, tal com es posa de manifest en l'anàlisi de la normativa dels OCEX estudiada. Cal esmentar, per acabar, que les lleis reguladores dels OCEX del *Principat d'Astúries*, les *Illes Balears*, *Castella-la Manxa*, *Castella-Lleó*, *Madrid*, i *València*, inclouen també de manera explícita les aportacions a consorcis que no estiguin inclosos en el sector públic autonòmic.

1.2.3.3 Objectiu d'estabilitat pressupostària en els consorcis autonòmics

L'àmbit d'aplicació subjectiu definit en l'article 2 del TRLGEP inclou, entre d'altres, els agents següents:

- a. L'administració de les comunitats autònomes, així com els ens i organismes públics dependents d'aquestes que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials (art. 2.1 c).
- b. La resta d'entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculats o dependents de les administracions de les comunitats autònomes (art. 2.2).

Els consorcis autonòmics, d'acord amb el *Manual del càlcul del dèficit en comptabilitat nacional adaptat de les comunitats autònomes*, elaborat per la IGAE i els criteris del SEC 95, estaran subjectes al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària en tant que són ens amb personalitat jurídica

pròpia que adopten la forma de dret públic sempre que l'administració de la CA o els seus ens i organismes dependents:

- Tinguin el control del consorci entès com la capacitat per determinar, en cas de que sigui necessari, la política general de la societat mitjançant el nomenament dels administradors apropiats.
- Ostentin la possessió de més de la meitat de les accions del consorci. Aquesta segons l'esmentat manual és una condició suficient, però no necessària per tenir-ne el control.
- Tinguin assegurat el control mitjançant una disposició legal, decret o reglament especial que els autoritzi a determinar la política del consorci o a nomenar els seus administradors.

L'objectiu d'estabilitat pressupostària dels consorcis autonòmics que complexin els criteris del SEC és el mateix que per als consorcis estatals:

- a. Els principi d'estabilitat per als consorcis autonòmics i ens inclosos en l'article 2.1 c del TRLGEP es defineix com la situació d'equilibri o de superàvit computada al llarg del cicle econòmic en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el SEC, i en les condicions establertes per cadascuna de les administracions públiques. S'inclouran en aquest apartat aquells consorcis autonòmics que prestin serveis o que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials perquè duen a terme activitats de caràcter administratiu.
- b. El principi d'estabilitat per als consorcis inclosos en l'article 2.2 del TRLGEP s'entendrà com la situació d'equilibri o superàvit computat en termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el SEC. En aquest segon grup s'incardinaran els consorcis autonòmics que es financin amb ingressos comercials per exercir activitats empresarials.

La instrumentalització del principi d'estabilitat pressupostària i l'establiment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària pel sector públic autonòmic, en què s'inclouen els consorcis autonòmics que compleixin els requisits del SEC, manté els principis generals ja exposats per als consorcis estatals en l'apartat 1.2.2.3, si bé amb les particularitats establertes en la Llei orgànica 5/2001, de 13 de desembre, complementària a la Llei general d'estabilitat

pressupostària, que té per objectiu establir els mecanismes de coordinació entre l'hisenda pública estatal i la de les comunitats autònomes en matèria pressupostària:

1.2.4. Anàlisi comparativa

a. Control intern: funció interventora i control financer

- Els consorcis que tenen el caràcter d'ens locals no territorials, d'acord amb l'article 3.2 de la LBRL, estaran subjectes a la funció interventora i al control financer que exercirà l'interventor del consorci en els termes del TRLHL, sense que aquest hagi de coincidir amb l'interventor de l'ens local. L'interventor de l'administració local de cobertura realitzarà el control financer dels serveis i les activitats encomanats al consorci així com dels fons públics rebuts i de subvencions concedides en el marc d'una convocatòria pública a càrrec dels pressupostos de l'ens local.
- Els consorcis que no tinguin el caràcter de local no estan subjectes al règim jurídic del TRLHL, si be en funció del percentatge de participació dels ens de l'Administració General de l'Estat o de la CA, puguin tenir el caràcter d'estatals o autonòmics i estiguin subjectes al control intern de la IGAE establert en la LGP o dels interventors generals de les CA d'acord amb el que disposin les normes autonòmiques d'hisenda pública. A la CA de Catalunya per aplicació de la disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, els consorcis participats o finançats majoritàriament pels EL que no estiguin sotmesos a fiscalització prèvia, sempre que pertanyin a EL amb una població superior a 50.000 habitants o amb un pressupost superior a 50 milions d'euros, estaran sotmesos al control intern el qual s'efectuarà mitjançant auditories financeres que duren a terme els interventors dels EL.
- Els consorcis estatals subjectes a la LGP, que pertanyin al sector públic administratiu o a l'empresarial estan subjectes al control intern establert per la LGP el qual es durà a terme mitjançant l'auditoria pública d'acord amb el Pla anual d'auditories i el Pla d'actuacions de control financer aprovat per la IGAE.
- Els consorcis autonòmics, segons les normes pressupostàries revisades, estan sotmesos al control financer mitjançant auditoria pública, si bé no

totes les normes pressupostàries autonòmiques el regulen amb la mateixa claredat que la LGP.

- Les subvencions concedides pels consorcis en el marc de la LGS estan sotmeses al control financer dels òrgans de control intern de cadascun dels sectors en què estiguin integrats: IGAE, intervencions generals de les CA, intervencions generals de les EL.
- Les transferències efectuades per les administracions de cobertura no estaran subjectes a control financer sempre que el consorci receptor estigui subjecte al mateix règim de control que l'administració atorgant, ja sigui per imperatiu legal o perquè així ho determinin els seus estatuts.

b. Control extern

- Els consorcis que tinguin el caràcter d'ens locals no territorials, d'acord amb l'article 3.2 de la LBRL, estaran subjectes al règim jurídic de control i comptabilitat pública del TRLHL i, per tant, també al control extern definit en el TRLHL. Conformaran el seu compte general integrant els comptes del mateix consorci i dels seus organismes i empreses dependents.
- Els consorcis constituïts o participats per ens locals que no tinguin el caràcter de local no estaran subjectes al règim jurídic del TRLHL. Els seus pressupostos no s'integren en els de l'ens local ni conformen el compte general d'aquest ens, i si la participació de l'Estat o de la CA tampoc és majoritària degut al buit legislatiu existent, no formaran part de cap subsector del sector públic, estatal, autonòmic o local. No obstant això, nosaltres entenem que quan la participació del sector públic en un consorci sigui majoritària hauran de retre els comptes als òrgans de control extern. En aquest sentit es pronuncia l'article 3 de la Llei 18/2010, de 7 de juny de la Sindicatura de Comptes de Catalunya al considerar que els consorcis participats majoritàriament de manera directa o indirecta per les corporacions locals, o si la seva participació minoritària sumada en un mateix ens, implica participació majoritària, pertanyen a l'Administració local de Catalunya i per tant resten subjectes al control extern de la Sindicatura de Comptes.
- Els consorcis pertanyents als sectors públics estatals, quan aquest sector hi té una aportació majoritària o ostenta el poder polític, inclouen els seus comptes en el compte general de l'Estat i aquest compte, amb els

de la resta d'ens i organismes que conformen el sector públic estatal, es remeten al TC.

- Els consorcis pertanyents als sector públic autonòmic en què la participació és majoritària en termes del SEC, a l'efecte del compliment en termes consolidats de l'objectiu d'estabilitat pressupostària, inclouen els seus comptes als de la resta d'ens del sector públic autonòmic i aquests són retuts als òrgans de control dels OCEX i al TC.

c. Objectiu d'estabilitat pressupostària

Els consorcis estatals, els consorcis autonòmics i els consorcis locals que es classifiquin en el sector de les administracions públiques d'acord amb els criteris del SEC 95 estan subjectes al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

1.3. Règim fiscal

1.3.1. Potestats tributàries

Els consorcis, ha quedat palès en l'anàlisi del seu règim jurídic, són ens dotats de personalitat jurídica pública i, com a tals, susceptibles d'actuar com a subjectes de relacions juridicotributàries¹²⁵ en qualitat d'obligats. Tanmateix, caldria preguntar-se si la seva naturalesa pública els pot atorgar potestats tributàries i, conseqüentment, constituir-se com a subjectes actius en aquestes relacions juridicotributàries.

1.3.1.1. Potestats tributàries dels consorcis locals

L'article 133 de la CE i l'article 4 de la LGT estableixen la reserva de llei a favor de l'Estat per a l'establiment de tributs. No obstant això, atorga a les CA i a les entitats locals la potestat tributària d'establir i exigir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis. En aquesta línia, l'article 4 de la LBRL, atorga la

125. Article 17.1 de la LGT: "S'entén per relació juridicotributària el conjunt d'obligacions i deures, drets i potestats originats per l'aplicació dels tributs."

potestat tributària als municipis i altres entitats territorials (entitats municipals descentralitzades, comarques, àrees metropolitanes) i a altres entitats locals no territorials “també”, d’acord amb les lleis de les CA. Vegem, doncs, què disposa el LMRLC sobre això.

D’acord amb l’article 3 d’aquesta norma, són ens locals de caràcter territorial els municipis, les províncies i les comarques. La resta d’ens locals de caràcter no territorial són les entitats municipals descentralitzades, les àrees metropolitanes i les mancomunitats de municipis. S’observa que no hi ha cap diferència entre la llei bàsica estatal i la llei autonòmica. L’article 8 de la llei autonòmica atribueix la potestat tributària a tots els ens locals, siguin territorials o no, encara que en aquest últim cas, només per a l’establiment de taxes i de contribucions especials, si escau, d’acord amb el que estableixin els seus estatuts.

La determinació de les potestats tributàries dels consorcis admet dues posicions antagòniques:

a) *La primera interpretació, contrària al caràcter d’ens local dels consorcis*

Els consorcis no es contemplen com una modalitat d’ens locals, si considerem l’enumeració que en fa l’article 3 del LMRLC de manera exhaustiva com un *numerus clausus*. Tal com hem vist, els consorcis poden tenir caràcter local,¹²⁶ però no són una entitat local. En conseqüència, estan mancats de la potestat tributària per establir tributs, incloent-hi taxes i contribucions especials. Ara bé, tenen potestat per exigir-los?

Tornant a la LGT, l’apartat 3 de l’article 4 atorga la potestat per exigir tributs a “la resta d’entitats de dret públic”. Acceptada la naturalesa pública dels consorcis, sembla indubtable que estan investits de la potestat tributària per exigir tributs, això sí, limitada a les taxes, i a les contribucions especials, també?

El fet imposable de les contribucions especials està constituït per l’obtenció d’un benefici especial per part del subjecte passiu o d’un augment de valor de llurs béns com a conseqüència de la realització d’obres públiques o de l’establiment o ampliació de serveis públics, de caràcter local, per part

126. Segons l’article 312 del ROAS, els estatuts del consorci han de determinar el “caràcter local” d’aquest, si escau.

les entitats corresponents.¹²⁷ L'article 29 del TRLHL considera obres o serveis locals les que realitzin les entitats locals, així com altres entitats públiques –com a entitat pública que és el consorci, es pot considerar inclòs entre aquestes entitats- o els seus concessionaris, amb aportacions de l'entitat local, incloent-hi les realitzades per organismes autònoms o societats mercantils de capital íntegrament pertanyent a una entitat local o per associacions de contribuents. Per la seva banda, l'article 31.4 d'aquest text legal determina que la base imposable de les contribucions especials, quan les obres o l'establiment del servei siguin duts a terme per part altres entitats públiques, es limitarà a l'import de l'aportació a càrrec de l'entitat local, quedant, per tant, fora de l'àmbit d'aplicació de les contribucions especials, la part del cost de les obres o de l'establiment del servei a càrrec dels consorcis, en particular. Així doncs, els consorcis locals no podran imposar i tampoc exigir contribucions especials, si considerem que no tenen la condició d'entitats locals.

Per tot això, segons aquesta línia interpretativa, la potestat d'exigir tributs, en el cas dels consorcis locals, es limita a les taxes. En efecte, la lletra *a* de l'apartat 2 de l'article 2 de la LGT¹²⁸ determina que el fet imposable de les taxes no es desvirtua quan el servei es prestin o les activitats es realitzin en règim de dret públic mitjançant qualsevol de les formes previstes en la legislació administrativa per a la gestió del servei públic, sempre que la seva titularitat correspongui a un ens públic. Els consorcis locals¹²⁹ poden prestar serveis de competència municipal o provincial en règim de dret públic i, per tant, quan hi concorrin els supòsits previstos a la llei, el finançament d'aquests serveis pot revestir la forma de taxa. Ara bé, serà, en tot cas, re-

127. Article 28 del TRLHL.

128. Article 2.2 *a* de la LGT: "Taxes són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular l'obligat tributari quan els serveis o les activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no es prestin o realitzin per part del sector privat.

S'entendrà que els serveis es presten o les activitats es realitzen en règim de dret públic quan es portin a terme mitjançant qualsevol de les formes previstes en la legislació administrativa per a la gestió de servei públic i llur titularitat correspongui a un ens públic."

129. Article 269 del LMRLC: "1. El consorci és una entitat pública de caràcter associatiu que pot ésser constituïda pels ens locals amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès comú o amb entitats privades sense ànim de lucre que tenen finalitats d'interès públic concurrents amb les dels ens locals. 2. El consorci és de naturalesa voluntària i té personalitat jurídica pròpia per crear i gestionar serveis i activitats d'interès local o comú. Es constitueix per acord de les diferents entitats que l'integren o per adhesió posterior, segons les normes internes que el regeixen."

quisit imprescindible que aquestes taxes hagin estat establertes per l'entitat pública de cobertura.

La potestat per exigir tributs pressuposa l'existència d'una norma amb rang de llei que els hagi establert i n'hagi regulat els elements, i dels corresponents acords de l'entitat local d'imposició i ordenació, seguint el procediment determinat en la secció segona del capítol III del títol primer del TRLHL. Aquesta potestat es concreta en el conjunt d'activitats que conformen l'aplicació dels tributs: informació i assistència als obligats tributaris i gestió, inspecció i recaptació.¹³⁰ Ara bé, la inspecció i la recaptació en període executiu són activitats que comporten l'exercici d'autoritat i, per tant, perquè puguin ser exercides pels consorcis locals, serà condició necessària que tinguin atribuïdes les potestats sancionadores i d'execució forçosa. L'article 8.3 del LMRLC atribueix aquestes potestats també als ens locals de caràcter no territorial, d'acord amb el que regulin els seus estatuts.¹³¹ Si considerem que els consorcis no són ens locals, sinó entitats públiques que, eventualment, poden tenir caràcter local, podem concloure que no estan investits de potestats per realitzar la inspecció i la recaptació en període executiu i, per tant, aquestes potestats hauran de correspondre a l'entitat local de què depenguin.

b) La segona, que considera que, en determinats casos, la naturalesa jurídica dels consorcis pot revestir la forma d'entitat local

En efecte, totes aquestes consideracions respecte a la potestat d'establir i exigir taxes i contribucions especials atribuïble als consorcis locals fan un gir de cent vuitanta graus arran de la sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999, en relació amb la reserva del lloc de treball de secretari d'un consorci local a funcionaris amb habilitació de caràcter nacional. Segons aquesta sentència:

“La circumstància de que els consorcis no vinguin inclosos com a entitats locals en l'article 3 de la Llei 7/1985 no impedeix la caracterització com a ens

130. Article 83 de la LGT.

131. Article 8.3 del LMRLC:

“Les potestats i les prerrogatives determinades pels apartats 1 i 2 són també aplicables als altres ens locals no territorials d'acord, si escau, amb el que estableixen llurs estatuts...”

local del consorci per al servei d'extinció d'incendis, salvament i protecció civil del Principat de Astúries, ja que l'enumeració que verifica l'apartat segon d'aquest precepte no té caràcter exclusiu. És cert que l'article 107.2 del text articulat parcial de la Llei 41/1975, de bases de l'Estatut del règim local, aprovat per Reial decret 3046/1977, de 6 d'octubre, atribueix als consorcis la condició d'entitats locals que aquesta norma no es reitera en l'article 110.2 del text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local, però això es deu a que, atesa l'amplitud de finalitats que poden assumir els consorcis, així com tenint en compte que es poden constituir amb entitats privades sense ànim de lucre, possibilitat que no admetia l'article 107 del Reial decret 3046/1977, el text refós no ha volgut caracteritzar a tots els consorcis que es puguin constituir a l'empara del seu article 110 com a entitats locals, però sense negar-los tampoc tal consideració, permetent que en cada cas, segons les circumstàncies concurrents, pugui determinar-se si el consorci és o no una entitat local, existint raons –ja exposades– per a atribuir aquesta naturalesa al consorci per al servei d'extinció d'incendis, salvaments i protecció civil del Principat d'Astúries.”

En conseqüència, en el cas que el consorci és constitueixi com a entitat de caràcter local i presti serveis de competència local, seguint el criteri establert en aquesta sentència, tindrà la naturalesa d'ens local (aquesta és la posició de diversos autors com ara Ramón Martín Mateo¹³² i Francisco Sosa Wagner¹³³) i, per tant, podrà establir i exigir taxes i contribucions especials, sempre que se segueixi el procediment establert al TRLHL. Francesc Lliset i Borrell i Annabel Lliset i Canelles confirmen que els consorcis locals tenen atribuïda aquesta potestat tributària, per establir i exigir taxes i contribucions especials.¹³⁴

Una nova sentència del Tribunal Suprem de 28 de novembre del 2007 ratifica aquesta postura amb els mateixos arguments:

“En el cas que ens ocupa –Consorti de Transports de Biscaia– l'atribució es va dur a terme directament per la Llei 44/1975, de creació del Consorti, llei que la Sala infringeix, tal com es denuncia en el primer i cinquè motiu, al no aplicar el seu article 1.1, puix aquest inequívocament atorga al Consorti

132. Ramón Martín Mateo, *Entes locales complejos*, Madrid 1987.

133. Francisco Sosa Wagner, *La gestión de los servicios públicos locales*, Madrid 1999.

134. Francesc Lliset i Borrell i Annabel Lliset i Caselles, *Obres, activitats i serveis dels ens locals*. Barcelona 1995.

de Transports de Biscaia la naturalesa d'ens local amb personalitat jurídica pròpia i independent dels ens consorciats (aquest consorci està integrat al 50 % per una comunitat autònoma i per entitats locals). Tant per virtut de citat precepte com per l'aplicació subsidiària de les normes generals de règim local en la matèria es innegable que el referit Consorci, siguin quins siguin llurs integrants, està configurat com una persona jurídica pertanyent a la categoria genèrica d'altres entitats locals' diferents del municipi i de la província però que comparteixen amb aquestes llur naturalesa 'local'.

La sentència d'instància rebutja que el Consorci tingui dita qualitat i, consegüentment, que pugui rebre les subvencions al transport col·lectiu urbà previstes en la disposició addicional quinzena de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, d'hisendes locals en favor d'aquelles entitats locals que tinguin al seu càrrec el servei de transport col·lectiu urbà. Per arribar a aquesta conclusió es centra en l'equiparació entitat local-entitat de caràcter territorial com si aquella es tractés d'una categoria jurídica única en contorns de la qual no serien susceptibles d'integrar-se els consorcis com el d'autos.

La tesis de la Sala d'instància no resulta acceptable, diem, en primer lloc perquè la pròpia Llei de constitució del Consorci la rebutja de manera expressa. En segon lloc, perquè entre la diversitat d'ens' subjectes al règim local es troben, juntament amb les entitats d'inequívoca base territorial, altres caracteritzades pel seu component associatiu o col·laboratiu (com poden ser, entre d'altres, les mancomunitats de municipis per a l'execució en com d'obres i serveis) que no por això deixen d'ostentar automàticament la naturalesa d'entitats locals. I en tercer i últim lloc, perquè les subvencions previstes en la disposició addicional quinzena de la Llei 39/1988 s'atribueixen a les 'entitats locals' que tinguin al seu càrrec el servei de transport col·lectiu urbà 'qualsevol que sigui la seva forma de gestió', això és, al marge que el dit servei es presti directament per l'entitat local o per conducte o mediació d'un ens consorcial com el d'autos."

Sembla doncs, que aquesta línia és la que preval en l'actualitat i, per tant, els consorcis tindran la consideració d'ens locals quan estiguin constituïts exclusivament per entitats locals i prestin serveis de competència local; quan prestin serveis de competència local i estiguin controlats per entitats locals; quan prestin serveis de competència compartida o concurrent amb la d'altres administracions públiques si els seus estatuts li confereixen caràcter d'ens local i, per últim, quan es tracti de consorcis constituïts com a entitats

locals abans de l'entrada en vigor de la LBRL, a l'empara de l'article 107.2 del Reial decret 3046/1977.

Malgrat que no es tracti de tributs, ni de prestacions patrimonials públiques¹³⁵ en la terminologia de la Sentència del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de desembre, s'ha de fer una menció a les atribucions atorgades als consorcis pel que fa a l'establiment i la fixació de preus públics. Les consideracions abans realitzades respecte a les taxes per prestació de serveis i realització d'activitats en règim de dret públic valen també per defensar l'atribució d'aquests recursos econòmics als consorcis. En efecte, els preus públics són contraprestacions pecuniàries que se satisfan per la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic, però, a diferència de les taxes, quan aquests serveis també són prestats pel sector privat i, a més a més, són de sol·licitud voluntària.¹³⁶ En la mesura que els consorcis, ens públics, com hem vist, prestin serveis públics, sembla indubtable que si es donen les circumstàncies de voluntarietat i de concurrència amb el sector privat, la seva contraprestació ha de revestir la forma de preu públic. Dit això cal analitzar quines són les facultats de què disposen els consorcis locals per a l'establiment, la fixació i l'exigència dels preus públics.

L'article 26 de la Llei de taxes i preus públics atorga la competència per a l'establiment o modificació de preus públics, en l'àmbit estatal, al ministeri del qual depengui l'òrgan que els ha de percebre, a proposta d'aquest òrgan, o bé directament als organismes públics, amb l'autorització prèvia del ministeri de què depenguin. En l'àmbit local, l'article 47.2 del TRLHL¹³⁷ estableix que les entitats locals podran atribuir als consorcis la fixació dels preus públics, que dita llei hagi establert, sempre i quan aquests cobreixin el seu cost, excepte si els seus estatuts diuen una altra cosa. En tot cas, els

135. Article 31.3 de la CE.

136. Article 24 de la Llei de taxes i preus públics: "Tindran la consideració de preus públics les contraprestacions pecuniàries que se satisfan per la prestació de serveis o la realització d'activitats efectuades en règim de dret públic quan, alhora que aquests serveis o activitats també siguin prestats pel sector privat, siguin de sol·licitud voluntària per part dels administrats."

137. Article 47.2 del TRLHL: "Les entitats locals podran atribuir als seus organismes autònoms la fixació de preus públics, establerts per aquesta, corresponents als serveis a càrrec dels citats organismes, llevat de quan els preus no cobreixin el seu cost. Aquesta atribució podrà fer-se, així mateix i en termes iguals, respecte dels consorcis, excepte que els seus estatuts diguin una altra cosa."

En ambdós supòsits, els organismes autònoms i els consorcis enviaran a l'ens local de què depenguin còpia de la proposta i de l'estudi econòmic de què es desprengui que els preus públics cobreixen el cost del servei."

consorcis hauran d'enviar a l'entitat local de què depenguin còpia de la proposta i de l'estudi econòmic. S'observa un paral·lelisme amb les taxes segons el criteri que nega la condició d'entitat local als consorcis. Així la potestat per establir els preus públics resideix en l'entitat territorial de què depèn el consorci, quan la potestat per exigir els preus públics resideix en el mateix consorci¹³⁸, en canvi, el consorci té la potestat per fixar els preus públics sempre que l'entitat territorial els hagi atribuït expressament. La diferència entre establir i fixar és, segons la definició que en fa la Real Acadèmia de la Llengua Espanyola, que establir és “ordenar, manar, decretar”, mentre que fixar equival a “determinar, limitar, precisar, designar d'una manera certa”. Per dir-ho d'una altra manera a l'entitat territorial li correspon imposar i ordenar el preu públic, mentre que al consorci local –si així ho decideix l'entitat territorial– li correspon determinar el preu públic en el marc de l'acord d'establiment –i ordenació– que hagi adoptat l'entitat de què depèn. Ara bé, l'article citat introdueix un aspecte nou, quan diu: “tret que en els estatuts es digui una altra cosa”. Fent abstracció de l'establiment que, en el cas d'interpretar que els consorcis locals no són ens locals, queda fora de l'abast dels consorcis, d'acord amb el que estableix l'apartat 1 de l'article 47, l'excepció estatutària a què es pot referir? Al nostre entendre, aquesta excepció pot portar a dues conclusions oposades: 1) si els estatuts disposen que la fixació dels preus públics correspondrà a l'entitat local, no és possible atribuir-los aquesta facultat; 2) si els estatuts disposen que, en tot cas, la fixació dels preus públics correspondrà al consorci, aquesta facultat li correspondrà sempre, encara que aquests preus no cobreixin el cost del servei.

Evidentment, si acceptem el criteri establert a la sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999 citada anteriorment, la interpretació de l'excepció estatutària de l'article 47.2 del TRLHL hauria de ser que els estatuts del consorci local poden preveure la reserva en favor d'aquests estatuts de la

138. Respuesta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, de 20 d'octubre de 1989: “del artículo 48 de la Ley 39/1988 se desprende claramente que los consorcios (excepción hecha de los que hubieran sido creados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/1985) –cal tenir present que l'anterior normativa de règim local (article 107.2 del text articulat parcial de la Llei 41/1975, de bases de l'estatut del règim local, aprovat per Decret 3046/1977) atribuïa als consorcis la condició d'ens locals –no tienen la condición de entidades locales pues, de tenerla, la propia Ley habilitaría a los consorcios para el establecimiento y cobranza de precios públicos, mientras que, por el contrario, el apartado segundo del expresado artículo faculta a las entidades locales para autorizar a los consorcios la fijación de dichos precios pero no el establecimiento de los mismos...”

potestat d'establir preus públics, amb la qual cosa deixa de tenir sentit l'autorització específica de l'entitat local de què depenguin per a la seva fixació. Seria un contrasentit que els consorcis locals tinguessin potestat per establir tributs (taxes i contribucions especials) i no per establir preus públics.

1.3.1.2. Potestats tributàries dels consorcis estatals

L'article 3.4 de la Llei de taxes i preus públics faculta el ministre d'Economia i Hisenda per proposar al Govern o al ministre del ram l'establiment (en la nostra opinió, en el cas de les taxes, es refereix a la possibilitat d'atribuir taxes prèviament establertes per llei, atès que l'establiment de tributs constitueix matèria reservada a la llei, d'acord amb el que disposa l'article 4 de la LGT) i actualització del ingressos regulats en aquesta llei per part dels òrgans de l'Administració de l'Estat, organismes i ens. En termes similars, l'article 26 d'aquesta llei contempla la possibilitat que l'establiment o modificació dels preus públics correspongui als organismes públics, amb l'autorització prèvia del departament ministerial de què depenguin.

Els consorcis estatals formen part del sector públic estatal, segons el que regula l'article 2.1 de la LGP. Així doncs, els consorcis estatals podran exigir taxes i establir i exigir preus públics, si ho autoritza el Govern o el ministre del ram a proposta del ministre d'Economia i Hisenda.

Pel que fa a la potestat d'exigir taxes i preus públics, els articles 22.2 i 27 de la Llei de taxes i preus públics preveuen que els organismes públics –cal entendre que estan inclosos en aquesta categoria els consorcis– puguin gestionar, administrar i cobrar aquests ingressos de dret públic.

1.3.1.3. Potestats tributàries dels consorcis autonòmics

La legislació autonòmica de Catalunya en matèria de consorcis és pràcticament inexistent. En relació amb la potestat tributària, l'article 5. b del TRL-FPC fa una reserva de llei en matèria d'imposició, modificació i supressió de tributs. En els mateixos termes, l'article 1.2-2 del Text refós de la Llei de taxes i preus públics de la Generalitat de Catalunya estableix la reserva de llei per a la creació de taxes i la determinació del fet imposable, del subjecte passiu, de la base imposable, del tipus de gravamen, de la quota, de l'acreditament i dels altres elements essencials de les taxes, d'acord amb l'article 8 de la LGT. Sembla clar, doncs, que els consorcis autonòmics no gaudeixen de

la potestat d'establir taxes ni contribucions especials. Respecte a la potestat d'exigir taxes, l'article 1.2-1 de la Llei de taxes i preus públics de la Generalitat de Catalunya, faculta l'Administració de la Generalitat i les seves entitats dependents que estiguin sotmeses al règim econòmic i financer de dret públic, categoria en què es troben els consorcis dependents de la Generalitat de caràcter administratiu.

Pel que fa als preus públics, el Text refós de la Llei de taxes i preus públics de la Generalitat de Catalunya estableix en l'article 1.3-2 la competència del conseller o consellera competent per raó de la matèria, per a la creació, modificació i derogació de preus públics, mitjançant ordre. La gestió, liquidació i recaptació dels preus públics corresponen als centres, serveis, òrgans o ens que en l'esfera territorial o central presten el servei o realitzen l'activitat objecte dels preus, sense perjudici de les facultats de direcció, supervisió i control pròpies del Departament d'Economia i Finances, d'acord amb el que disposa l'article 1.3-6 del Text refós de la Llei de taxes i preus públics de la Generalitat de Catalunya. Aquesta definició no sembla que sigui la més acurada, però en principi deixaria al marge els consorcis, perquè no formen part de l'administració territorial ni central de l'Administració de la Generalitat. No obstant això, en la nostra opinió –referendada per la praxis real–, en la mesura que els estatuts o norma fundacional dels consorcis prevegin els preus públics com un dels seus recursos econòmics, estaran investits de les facultats per a la seva gestió, liquidació i recaptació.

1.3.2. Tributació

Fins aquí s'ha analitzat el règim fiscal dels consorcis des de la perspectiva de les seves potestats com a subjectes actius de la relació juridicotributària. Ara toca fer aquesta anàlisi des de l'altra posició, és a dir, com a obligats tributaris. L'article 35.1 de la LGT defineix els obligats tributaris com aquelles persones físiques o jurídiques i altres entitats a què la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries. Per tant, els consorcis, en qualitat d'entitats dotades de personalitat jurídica, podran resultar obligats tributaris d'acord amb el que estableixin les diferents normes tributàries.

1.3.2.1. *Impostos estatals*

1.3.2.1.1. *Impost sobre societats*

L'IS “és un tribut de caràcter directe i naturalesa personal que grava la renda de les societats i les altres entitats jurídiques” (article 1 del TRLIS). Els consorcis, com hem vist, són entitats amb personalitat jurídica pròpia i per al compliment de les seves finalitats presten serveis i/o realitzen activitats, que es financen amb els recursos financers que prevegin els seus estatuts. Aquests ingressos poden procedir de les contraprestacions pels serveis que presten o per les activitats que realitzen –quan es presten en règim de dret públic, poden ser taxes o preus públics i, quan es presten en règim de dret privat, tarifes o preus privats-, d'aportacions dels seus membres i de la resta d'ingressos previstos en la Llei reguladora de les hisendes locals,¹³⁹ tal com recull l'article 319 del ROAS (ingressos derivats del seu patrimoni, subvencions, operacions de crèdit, multes i sancions). Així doncs, els consorcis es constitueixen en subjectes passius de l'IS¹⁴⁰ i els ingressos que obtinguin constitueixen el pressupost de fet d'aquest impost.¹⁴¹

Per tant, les rendes dels consorcis estan subjectes a l'IS, però caldrà analitzar si els afecta el règim d'exempcions previst en la Llei i si la totalitat dels ingressos s'han de considerar renda a l'efecte d'aquest impost.

L'article 9 del TRLIS estableix:

“1. Estaran totalment exempts de l'impost:

- a) L'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals.
- b) Els organismes autònoms de l'Estat, entitats de dret públic de caràcter anàleg amb les comunitats autònomes i les entitats locals.
- c) [...]
- d) [...]
- e) [...]

139. Cal recordar que només a la normativa de règim local es fa aquesta referència, ja que ni a la normativa estatal, ni a la normativa autonòmica, es diu res respecte del règim financer dels consorcis.

140. Article 7.1 de l'IS: “Seran subjectes passius de l'impost quan tinguin la seva residència en territori espanyol:

- a) les persones jurídiques, excepte les societats...”

141. Article 4.1 de l'IS: “Constituirà el fet imposable l'obtenció de renda, qualsevol que sigui la seva font o origen, per part del subjecte passiu”.

f) Els restants organismes públics esmentats en les disposicions addicionals novena i desena, apartat 1, de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat, així com les entitats de dret públic de caràcter anàleg amb les comunitats autònomes i les entitats locals.

2. Estaran parcialment exemptes de l'impost en els termes previstos en el títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i d'incentius fiscals al mecenatge, les entitats i institucions sense ànim de lucre a què sigui d'aplicació el dit títol.

3. Estaran parcialment exemptes de l'impost en els termes previstos en el capítol XV del títol VII d'aquesta Llei:

a) Les entitats i institucions sense ànim de lucre no incloses en l'apartat anterior.

b) [...]

c) [...]

d) [...]

e) [...]

f) [...]"

Els consorcis encaixen en algun dels epígrafs esmentats en l'article 9?

En primer lloc, analitzarem si es pot considerar que els consorcis es troben dintre d'alguna de les categories de les entitats totalment exemptes. Per fer-ho tindrem en compte que, tal com disposa l'article 14 de la LGT, no s'admet l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit, entre d'altres, i a l'efecte que aquí interessa, de les exempcions. És a dir, l'aplicació de les exempcions s'ha de realitzar de manera restrictiva, i no s'hi poden incloure aquells supòsits no previstos expressament i de forma explícita. Seguint aquesta línia cal descartar la inclusió dels consorcis en els epígrafs *b* i *f* de l'apartat 1 de l'article 9. En el primer cas, perquè els consorcis no són organismes autònoms de l'Estat, de les CA o de les entitats locals. En el segon cas, perquè les disposicions addicionals novena i dècima de la Llei 6/1997 fan referència a determinats organismes públics (Agència Tributària, Institut Cervantes, Comissió Nacional del Mercat de Valors, etc.) amb règims jurídics especials que no tenen res a veure amb els consorcis (tot i que també s'hi inclou un consorci en particular, el Consorci de la Zona Especial

Canària9).¹⁴² Per tant, ens haurem de centrar en l'exempció total prevista en l'apartat *a*, que fa referència a l'Estat, a les CA i a les entitats locals. És clar que els consorcis estatals i autonòmics no es poden considerar ni Estat¹⁴³ ni CA¹⁴⁴ en sentit estricte, però quan ens referim a consorcis locals, això canvia.

Com ja hem tingut ocasió de veure àmpliament, la naturalesa jurídica dels consorcis locals no està exempta de controvèrsia. Si considerem l'enumeració exhaustiva que l'article 3 de la LBRL fa d'entitats locals territorials (municipis, províncies, illes, comarques, entitats municipals descentralitzades, àrees metropolitanes i mancomunitats de municipis), els consorcis no hi tindrien cabuda. I aquesta és la interpretació que n'ha fet la Subdirecció General d'Impostos sobre les Persones Jurídiques en la consulta 986/00, de 26 d'abril del 2000, en relació amb un consorci format per un ajuntament i altres entitats privades sense finalitats lucratives. Segons el tenor literal d'aquesta:

“Per altra banda, el referit consorci no gaudirà d'exempció subjectiva plena, al no estar comprès entre les entitats enumerades en l'article 9 de la LIS. En particular, no es pot considerar que el Consorci, en el que participen entitats privades, tingui un caràcter o naturalesa anàleg al de les entitats referides en els apartats *b* y *f* de l'indicat article 9 (organismes autònoms i certs organismes públics)”.

És clar que en aquest cas, al tractar-se d'un consorci en què participen entitats privades, sembla plausible negar-li la naturalesa d'entitat local.

En un cas similar, la Subdirecció General de Tributs s'ha pronunciat amb més contundència. En la consulta 783/2000, de 6 d'abril del 2000, referida també a un consorci constituït per l'Estat, una comunitat autònoma, una diputació, un ajuntament i entitats privades sense finalitat lucrativa, s'afirma:

142. L'article 80 de la Llei 50/1998 de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, va incloure els Consorcis de la Zona Franca, dintre dels organismes de la disposició addicional desena de la Llei 6/1997.

143. L'article 2 de la Llei 6/1997 hi identifica l'Administració General de l'Estat, atès que la resta d'organismes públics tenen personalitat jurídica pròpia diferent d'aquella i, per això, l'article 9 de l'IS distingeix entre Estat, organismes autònoms i altres organismes públics diferents d'aquests.

144. De forma similar que a l'Estat, l'article 2 de la Llei 13/1989, hi identifica l'Administració de la Generalitat.

“No ofereix cap dubte que els Consorcis, en tant que gaudeixen de personalitat jurídica pròpia, independent dels ens que els constitueixen no són entitats locals de caràcter territorial...”

El consorci de la consulta també és un consorci participat per entitats sense finalitats lucratives, però la conclusió de la Subdirecció General de Tributs és taxativa, atès que no la vincula a aquest caràcter mixt, sinó que la generalitza, però segons la nostra opinió, identifica de forma errònia l'exempció de l'article 9.1.a del TRLIS amb les entitats territorials obviant l'existència d'entitats locals de base no territorial sinó associativa i col·laborativa, com ara les mancomunitats de municipis i també els consorcis locals.

Aquest corrent doctrinal de l'Administració tributària, en relació amb el caràcter d'entitats locals dels consorcis locals, que els nega aquesta condició, es va modificar arran de la doctrina jurisprudencial emanada a partir de la sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999 que ja hem comentat, però de forma poc nítida. La conclusió a què arriba la Subdirecció General de Tributs Locals en la consulta 168/03, de 10 de febrer del 2003, en relació amb l'aplicació de l'IAE en un consorci integrat per diverses entitats de dret públic d'àmbit autonòmic i local, és bastant ambigua, ja que, d'una banda, manté el criteri de no considerar els consorcis locals com a entitats locals quan diu:

“L'article 3 de la Llei 7/1985, de 2 de abril, reguladora de les bases del règim local, no inclou als consorcis en l'enumeració que, con caràcter de *numeros clausus*, realitza dels ens locals. Per tant, seguint el criteri administratiu ja exposat en aquesta matèria, els consorcis que s'haguessin creat després de l'entrada en vigor de la Llei 7/1985 citada, com és el cas del consorci al que es refereix la present consulta, no poden ser considerats entitats locals, i atesos els estrictes termes en que apareix redactat l'article 83 apartat 1 lletra a de la Llei 39/1988, resulta que aquesta exempció no pot ser aplicada a citat consorci, doncs no se tracta de cap de las entitats esmentades en aquell.”

Però matisa aquest criteri quan expressa a continuació:

“S'ha d'advertir, no obstant, que el Tribunal Suprem (es poden citar les sentències de 30 de abril de 1999 o de 26 de juny del 2001) ha admès que determinats consorcis puguin tenir la consideració d'entitat local, en funció de la naturalesa de la participació de determinats ens públics en ells”.

Per acabar dient:

“Segons el que s'ha exposat anteriorment, el referit consorci estarà o no subjecte a l'Impost en funció de les activitats que efectivament realitzi...”

Vist tot això es dibuixa un panorama divers que es pot resumir en el se-
güent quadre:

Tipologia del consorci	Característiques	Exempció total de l'IS*
Estatal	Amb caràcter general	NO
Estatal	Quan ho determini una llei	SI ¹⁴⁵
Autonòmic	Tots	NO
Local	Constituït només per entitats locals per a la prestació de serveis de competència local	SI
Local	Constituït per entitats locals, l'Estat i CA per a la prestació de serveis de la competència local, quan hi hagi presència majoritària en els òrgans de govern dels ens locals o aquelles el financin majoritàriament	SI
Local	Constituït per entitats locals, l'Estat i CA per a la prestació de serveis de competència compartida o concurrent, si els estatuts li donen el caràcter d'ens local	SI
Local ànim de lucre	Constituït per entitats locals i entitats privades sense NO	
Local	Constituïts abans de l'entrada en vigor de la Llei 7/1985, a l'empara de l'article 107.2 del Reial decret 3046/1977, com a entitats locals ¹⁴⁶	SI
Local	Altres configuracions	NO

(*) No obstant això, atesa l'ambigüitat i la confusió predominant en la normativa reguladora dels consorcis que en condiciona el règim tributari, en particular a l'impost sobre societats, seria prudent dur a terme, amb caràcter previ al gaudiment de les exemp-
cions citades, l'oportuna consulta tributària.

Hem vist que alguns tipus de consorcis es poden considerar totalment
exempts de l'IS. Analitzem si aquells consorcis que no gaudeixen d'exemp-
ció total entren en algun dels supòsits d'exempció parcial regulats als apar-

145. En determinats casos, previstos a la llei, els consorcis estatals gaudeixen del règim fiscal de les entitats territorials que hi participen, tal com estableix l'article 80 de la Llei 50/1998, citat a la nota 142 la qual cosa equival a dir que es troben inclosos en la lletra a de l'apartat 1 de l'article 9 de l'IS.

146. 2. La sentència del Tribunal Suprem de 26 de juny del 2001 ratifica el caràcter d'entitat local d'aquests consorcis en el fonament de dret quart, quan diu:

“La jurisprudencia de esta sala, en forma realista, tuvo mucho cuidado en precisar que, conforme al precedente reglamento de servicios, los consorcios eran entes locales, con personalidad propia, por más que la ley 7/1985, de 2 de abril, de bases de régimen local, no los mencionara expresamente entre los entes locales. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1999 razonó, a tal fin, que la enumeración efectuada por el precepto indicado era meramente enunciativa.”

tats 2 i 3 de l'article 9 del TRLIS. La característica essencial per determinar la procedència d'aquesta exempció parcial és la manca d'ànim de lucre. En aquesta línia es pronuncia la Subdirecció General d'Impostos sobre les Persones Jurídiques en la consulta 986/200 citada anteriorment, atès que, després d'afirmar que als consorcis no els és d'aplicació l'exempció total perquè no tenen caràcter d'entitat local, diu:

“Malgrat això, la consultant podria tributar segons el règim fiscal d'entitats parcialment exemptes regulat en el capítol XV del títol VII de la LIS, sempre que es tracti d'una institució mancada d'ànim de lucre...”

El caràcter lucratiu o no dels consorcis vindrà determinat en els seus estatuts, en funció dels serveis i/o activitats que tinguin atribuïts. La distinció que fa la LGP¹⁴⁷ entre consorcis estatals administratius i consorcis estatals empresarials, que considerem vàlida per a tot tipus de consorci, ja siguin autonòmics o locals, pot ser adequada a l'efecte de determinar si es tracta d'una entitat sense finalitats lucratives, en la mesura que entre els primers s'hi inclouen tots aquells que tenen com a activitat principal una activitat no lucrativa. Per tant, en aquest supòsit gaudiran d'exempció parcial en l'IS.

El capítol XV del títol VII del TRLIS regula el règim de les entitats parcialment exemptes. L'article 121 d'aquesta llei declara exemptes les rendes següents:

- a) Les que procedeixin de la realització d'activitats que constitueixin el seu objecte social o finalitat específica.
- b) Les derivades d'adquisicions i de transmissions a títol lucratiu, sempre que unes i altres s'obtinguin o s'efectuïn en compliment del seu objecte o finalitat específica.
- c) Les que es posin de manifest en la transmissió onerosa de béns afectes a la realització del objecte o finalitat específica quan tot el produc-

147. L'article 3 de la LGP distingeix entre consorcis del sector públic administratiu i consorcis del sector públic empresarial, depenent de si compleixen alguna d'aquestes característiques:

“1a Que la seva activitat principal no consisteixi en la producció en règim de mercat de béns i serveis destinats al consum individual o col·lectiu, o que efectuïn operacions de redistribució de la renda i de la riquesa nacional, en tot cas sense afany de lucre.

2a Que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials, entenent-se com a aquests a l'efecte d'aquesta llei, els ingressos, de qualsevol naturalesa, obtinguts com a contrapartida dels lliuraments de béns o prestacions de serveis.”

Si és així, tenen caràcter administratiu. En cas contrari, tenen caràcter empresarial.

te obtingut es destini a noves inversions relacionades amb l'esmentat objecte o finalitat específica (sempre que es compleixin determinats requisits relatius al termini de realització d'aquestes noves inversions i manteniment d'aquestes en el patrimoni de l'entitat).

En qualsevol cas, estaran subjectes i no exempts els rendiments d'explo-tacions econòmiques, i els derivats del patrimoni o de la seva transmissió, diferents dels exempts.

Als rendiments no exempts els serà d'aplicació la regulació general de l'IS, tant pel que fa a la determinació de la base imposable –amb la particularitat que no es consideraran deduïbles les despeses imputables a les activitats exemptes (ja sigui en la seva totalitat o parcialment)-,¹⁴⁸ el període impositiu, la meritació, les deduccions, la determinació del deute tributari, el pagament fraccionat, les obligacions, les declaracions, etc. El tipus impositiu serà el 25 %, d'acord amb el que estableix l'article 28 del TRLIS.

En aquest cas serà d'aplicació la bonificació del 99 % sobre la quota íntegra, que regula l'article 34.2 de la Llei de l'impost, respecte a les rendes que obtingui per la prestació dels serveis compresos a l'apartat 2 de l'article 25¹⁴⁹ o a l'article 1. a, b i c de l'article 36¹⁵⁰ de la LBRL. L'aplicació d'aquesta bonificació pot plantejar dubtes quan participin en el consorci entitats privades no lucratives, ja que el citat article 34.2¹⁵¹ exclou aquesta bonificació quan els serveis als quals es refereix aquesta disposició (els de competència municipal o provincial) siguin prestats per empreses mixtes o privades. Els consorcis en què participen entitats sense finalitat lucrativa es podrien considerar inclosos en aquest supòsit, per analogia amb les empreses mixtes, i quedarien exclosos de la bonificació. Ara bé, atès que la Llei es refereix exclusivament a les formes de participació privada de dret privat (empreses),

148. Segons l'article 122 del IS.

149. Aquest article regula les competències municipals.

150. Aquest article regula les competències provincials.

151. Article 34.2 del TRLIS:

“Tindrà una bonificació del 99 % la part de quota íntegra que correspongui a les rendes derivades de la prestació de qualsevol dels serveis compresos en l'apartat 2 de l'article 25 o en l'apartat 1. a, b i c de l'article 36 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local, de competències de les entitats locals territorials, municipals i provincials, llevat de quan s'explotin pel sistema d'empresa mixta o de capital íntegrament privat.

La bonificació també s'aplicarà quan els serveis referits al paràgraf anterior es prestin per entitats íntegrament dependents de l'Estat o de les comunitats autònomes.”

altres formes de participació privada subjectes al dret públic, com podrien ser els consorcis, quedarien fora d'aquesta limitació del gaudi de la bonificació, ja que l'article 14 de la LGT prohibeix l'aplicació de l'analogia en matèria de beneficis fiscals.

No s'acaba d'entendre per què el segon paràgraf de l'article 34.2 fa extensiva aquesta bonificació a les entitats íntegrament dependents de l'Estat i de les comunitats autònomes, ja que la bonificació és de caràcter objectiu independentment del subjecte que els presti (amb l'excepció de les empreses mixtes o privades). És a dir, que la seva aplicació no està vinculada a la prestació dels referits serveis per part de l'administració territorial titular de les competències (municipi o província) –per si mateixa o mitjançant les personificacions jurídiques admeses en dret (excepte les societats mercantils mixtes o privades)–, sinó que és condició suficient la prestació dels esmentats serveis, independentment del subjecte que els presti (amb les excepcions assenyalades). Per tant, aquest paràgraf, la redacció del qual no sembla gaire encertada, l'única cosa que aporta és confusió, en particular, en el cas dels consorcis participats per diferents nivells d'administració –local, estatal i autonòmica. Si s'interpreta en el sentit que la multiplicitat d'administracions integrants del consorci comporta que no depengui “íntegrament” de cap d'aquestes administracions, no resultaria aplicable la bonificació, malgrat que el servei reuneixi les característiques adients. No obstant això, s'ha de partir de la base que la citada disposició, textualment, es refereix a “dependència”, no a participació. Considerant que els consorcis, *strictu sensu*, no depenen jeràrquicament de cap de les administracions participants, s'hauria de recórrer a la normativa pressupostària per determinar la dependència –financera i de control– dels consorcis d'alguna de les administracions que hi participen,¹⁵² la qual cosa n'exclouria la resta i, per tant, es podria arribar a afirmar que el consorci dependria íntegrament només

152. En l'Estat ho regula l'article 2. h de la LGP.

La normativa catalana no especifica quan s'integraran en el sector públic autonòmic els consorcis participats per la Generalitat o els seus ens dependents, no obstant això, la Llei de pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2009 inclou els pressupostos dels consorcis; l'Ordre ECF/183/2009, per la qual es dicten normes per a l'elaboració dels pressupostos de Generalitat per al 2010 inclou en el seu àmbit els consorcis amb participació majoritària de la Generalitat (art. 5.1. g).

En l'àmbit local només trobem aquesta regulació en el marc de l'aplicació de les normes sobre estabilitat pressupostària en l'administració local, en concret, l'article 2. e del Reglament de desenvolupament de la Llei d'estabilitat pressupostària, en la seva aplicació a les entitats locals, aprovat pel RLGE, determina quan es considera que depèn de l'entitat local.

d'una d'aquestes administracions –l'Estat o la comunitat autònoma (si fos local, no hi ha cap dubte, en l'aplicació de la bonificació)-. Nosaltres, però, ens inclinem a pensar que, en qualsevol cas, l'aplicació d'aquesta bonificació als consorcis està emparada amb el primer paràgraf del repetit article 34.2 del TRLIS, ja que entenem que la mera prestació dels serveis de competència municipal o provincial és suficient, independentment que es tracti d'un consorci local, estatal o autonòmic.

1.3.2.1.2. Impost sobre el valor afegit

L'IVA és un tribut indirecte que grava els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades per empresaris o professionals, les adquisicions intra-comunitàries de béns i les importacions de béns.

L'article 4 de la Llei 37/1992, de l'IVA, delimita els pressupostos del fet imposable de la manera següent:

“Estaran subjectes a l'impost els lliuraments de béns i prestacions de serveis oferts en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen a favor dels mateixos socis, associats, membres o partícips de les entitats que les porten a terme.”

Tres són els requisits perquè es produeixi el fet imposable de l'IVA: a) el lliurament de béns o la prestació de serveis; b) que aquests siguin duts a terme per empresaris o professionals, i c) que siguin conseqüència del desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional.

El concepte d'empresari o professional al l'efecte de l'aplicació de l'IVA és definit per l'article 5:

“U. A l'efecte d'allò que disposa aquesta Llei, es consideraran empresaris o professionals:

a) Les persones o entitats que realitzin les activitats empresarials o professionals definides en l'apartat següent d'aquest article.

No obstant això, no tindran la consideració d'empresaris o professionals els qui realitzin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis o a títol gratuït, sense perjudici d'allò establert en la lletra següent.

b) Les societats mercantils, llevat que provin el contrari.

c) Els qui portin a terme un o diversos lliuraments de béns o prestacions de serveis que suposin l'explotació d'un bé corpori o incorpori amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps.

[...]

d) Els qui efectuïn la urbanització de terrenys o la promoció, construcció o rehabilitació d'edificacions destinades, en tots els casos, a la venda, adjudicació o cessió a qualsevol títol, encara que sigui ocasionalment.

e) [...]

Dos. Són activitats empresarials o professionals les que impliquin l'ordenació pel compte seu compte de factors de producció materials o humans o d'un d'aquests, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.

[...]

Tres. Es presumirà l'exercici d'activitats empresarials o professionals:

a) En els supòsits a què es refereix l'article 3r del Codi de comerç.

b) Quan per a la realització de les operacions definides en l'article 4 d'aquesta llei s'exigeixi contribuir per a l'impost sobre activitats econòmiques."

Analitzem si les activitats dels consorcis compleixen aquests tres requisits del fet imposable de l'IVA.

Els consorcis són ens públics de naturalesa instrumental, associativa i voluntària que poden constituir diferents administracions públiques, fins i tot amb entitats sense finalitat lucrativa, per dur a terme activitats d'interès comú, mitjançant la realització de serveis i activitats. Així doncs, en la naturalesa d'aquests ens, es troba el primer pressupost del fet imposable de l'IVA: el lliurament de béns o la prestació de serveis.

Els consorcis també es poden reputar com a empresaris a efectes de l'IVA, atès que són persones jurídiques, que porten a terme lliuraments de béns o prestacions de serveis amb caràcter oneros, per a la qual cosa disposen de mitjans materials i humans, que actuen amb habitualitat. Només en el supòsit que els consorcis duguessin a terme exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït (per exemple, en el supòsit que la única font de finançament fossin les aportacions dels seus membres), perdrien la condició d'empresaris.

Només queda per analitzar el tercer requisit: que l'activitat es pugui considerar empresarial, és a dir, que l'activitat es trobi subjecta a l'IVA. L'article

7 de la Llei de l'IVA, en el seu apartat 8è considera no subjectes a l'IVA¹⁵³ “els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades directament pels ens públics sense contraprestació o mitjançant contraprestació de naturalesa tributària”. Més endavant aquesta norma considera subjectes, en tot cas, aquests lliuraments o prestacions de serveis quan siguin efectuats mitjançant societats mercantils, de qualsevol tipus. Això no obstant, com hem vist, els consorcis són entitats públiques i, per tant, en la mesura que el finançament de les seves activitats consisteixi en taxes o contribucions especials, d'acord amb les potestats tributàries que tinguin atribuïdes, aquestes no es consideraran subjectes a l'IVA. Hi ha determinats serveis que queden exclosos de l'aplicació d'aquesta no subjecció,¹⁵⁴ sigui quina sigui la naturalesa de la contraprestació:

- Telecomunicacions.
- Distribució d'aigua, gas, calor, fred, energia elèctrica i altres modalitats d'energia.
- Transport de persones i béns.
- Serveis portuaris i aeroportuaris i explotació d'infraestructures ferroviàries, incloent-hi les concessions i autoritzacions exceptuades de la no-subjecció de l'impost pel número 9 de l'article 7.
- Obtenció, fabricació o transformació de productes per a la seva transmissió posterior.
- Intervenció sobre productes agropecuaris dirigida a la regulació del mercat d'aquests productes.

153. D'acord amb l'article 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consell de 28 de novembre del 2006, relativa al sistema comú de l'IVA:

“1. Els estats, les regions, les províncies, els municipis i els altres organismes de dret públic no tindran la condició de subjectes passius pel que fa a les activitats o operacions en què actuïn com a autoritats públiques, ni tan sols en el cas que amb motiu d'aquestes activitats o operacions percebin drets, rendes, cotitzacions o retribucions.

No obstant això, quan efectuïn aquestes activitats o operacions hauran de ser considerats subjectes passius pel que fa a les esmentades activitats o operacions, en la mesura que el fet de no considerar-los subjectes passius comporti distorsions significatives de la competència.

En qualsevol cas, els organismes de dret públic tindran la condició de subjectes passius en relació amb les activitats que figuren en l'annex I, excepte quan el volum d'aquestes sigui insignificant.

2. Els estats membres podran considerar com a activitats en què actuïn com a autoritats públiques les activitats dels organismes de dret públic que estiguin exempts en virtut dels articles 132, 135, 136, 371, 374 a 377, 378, apartat 2, 379, apartat 2, i 380 a 390.”

154. Article 7.8è, últim paràgraf de la Llei de l'IVA.

- Explotació de fires i d'exposicions de caràcter comercial.
- Emmagatzematge i dipòsit.
- Les d'oficines comercials de publicitat.
- Explotació de cantines i menjadors d'empreses, economats, cooperatives i establiments similars.
- Agències de viatges.
- Les comercials o mercantils dels ens públics de ràdio i televisió, inclo-ses les relatives a la cessió de l'ús de les seves instal·lacions.
- Les d'escorxador.

L'apartat 9è també inclou com a activitats no subjectes, les concessions i autoritzacions administratives, amb excepció de les que afectin el domini públic portuari, aeroportuari i ferroviari.

Per tot això es pot concloure que les activitats que aconsegueixen els consorcis estan subjectes a l'IVA, excepte en aquells supòsits en què actuïn investits de potestats públiques, sempre que per aquestes activitats percebin taxes o contribucions especials i no es tracti de les activitats assenyalades anteriorment, subjectes en tot cas. Lògicament, en els supòsits de concessions o autoritzacions, llevat d'aquells exclosos de la no-subjecció, quan els consorcis actuïn en virtut de potestats públiques, també estaran fora de l'àmbit d'aplicació de l'impost (ja que, en aquest cas, aquestes concessions o autoritzacions, donaran lloc a l'exigència de taxes).

Cal tenir present un altre supòsit de no-subjecció que ha reafirmat la doctrina de la Direcció General de Tributs (consultes vinculants V1473/09, de 19/6/09 i V2125/09, de 23/9/09, V2123/08, de 11/11/08, entre d'altres), a la vista de diverses sentències del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (sentències de 11/7/85, 27/3/87, 17/10/89, 16/9/08, 15/5/90, 26/3/87 i 25/7/91) i del Tribunal Suprem (sentències de 12/6/04 i 10/3/00), i de la directiva comunitària 2006/112/CE. D'acord amb aquesta línia doctrinal, no hi estaran subjectes les prestacions de serveis que portin a terme els organismes de dret públic (per tant, els consorcis) quan els seus destinataris siguin els ens públics que els han creat i la contraprestació consisteixi en aportacions dels referits ens amb càrrec als seus pressupostos, sempre i quan no existeixi cap risc de distorsió de la competència. En aquests casos caldrà tenir present que, d'acord amb el que regulen els articles 92.2 i 94 de la LIVA, l'IVA suportat en l'execució d'aquestes operacions no podrà ser deduït, ja que perquè pugui aplicar-se la deducció, els béns i serveis adquirits

ho han d'haver estat en l'exercici d'una activitat empresarial o professional subjecte a l'impost.

Pel que fa a les activitats subjectes, n'estaran exemptes les enumerades en l'article 20 de la Llei de l'IVA. Els consorcis són entitats de dret públic i, per tant, gaudeixen d'exempció en aquelles activitats recollides als apartats 8è, 9è, 13è i 14è, del numero 1 del citat article, per a les quals, a més a més de l'element objectiu –l'activitat–, s'exigeix la concurrència de l'element subjectiu –entitats de dret públic o entitats o establiments de caràcter social.

La base imposable es determinarà d'acord amb el que disposen els articles 78 a 81 de la Llei de l'IVA. Ara bé, caldrà tenir molt en compte a l'hora de determinar aquesta base imposable la incidència que hi puguin tenir les aportacions i subvencions rebudes, tant de les entitats consorciades, com d'altres entitats.

L'apartat 3r del número dos de l'article 78 estableix que han de formar part de la base imposable les subvencions vinculades al preu de les operacions subjectes. Es consideraran vinculades directament al preu les subvencions establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats quan es determinin amb anterioritat a la realització de l'operació. Per entendre l'abast de les subvencions directament vinculades al preu, resulta interessant la consulta 1492/03, de 1/10/2003, de la Subdirecció General d'Impostos sobre el Consum, en relació amb la tributació a efectes de l'IVA de les aportacions a un consorci integrat per entitats públiques:

“1.- De conformitat amb el que disposen els apartats u i dos, números 1er, de l'article 78 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit (Butlletí Oficial de l'Estat del 29), la base imposable d'aquest impost corresponent als lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes al mateix estigui constituïda per l'import total de la contraprestació en favor de l'empresari o professional que els efectua, derivada de llur realització, tant si aquesta contraprestació prové del destinatari d'aquestes operacions com si prové d'un tercer.

Per altra banda, el número 3er de l'apartat dos del mateix article 78 precisa que s'inclouen en el citat concepte de contraprestació i, per tant, en la base imposable de l'impost sobre el valor afegit corresponent a lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost, les subvencions vinculades directament al preu d'aquestes operacions.

Segons el que estableix el segon paràgraf d'aquest número 3er, es consideraran subvencions vinculades directament al preu dels lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost les subvencions establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats, quan es determinin amb anterioritat a la realització de l'operació.

2.- Allò previst en relació amb les subvencions en l'article 78 de la Llei 37/1992 citat anteriorment constitueix la transposició al dret intern espanyol del que disposa la lletra a) de l'apartat 1 de l'article 11 de la Directiva 77/388/CE del Consell, de 17 de maig de 1997, relativa a l'harmonització de l'impost sobre el valor afegit, que estableix que la base imposable d'aquest impost en els lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes a l'impost estarà constituïda per la totalitat de la contraprestació que qui realitzi el lliurament o presti el servei obtingui i hagi d'obtenir, amb càrrec a aquestes operacions, del comprador dels béns, del destinatari dels serveis o d'un tercer, incloses les subvencions directament vinculades al preu d'aquestes operacions.

La Comissió Europea, en l'informe emès en data 14 de febrer de 1997 per la llavors Direcció General XXI d'Aduana i Fiscalitat Indirecta a petició d'aquesta Direcció General de Tributs, estima que, als efectes d'allò que preveu l'article 11.1.a) de la Directiva 77/388/CE, una subvenció s'ha de considerar directament vinculada al preu d'un lliurament de béns o prestació de serveis subjecta a l'impost sobre el valor afegit quan es compleixin les condicions següents:

- a) Que la subvenció constitueixi la remuneració d'aquestes operacions o una part d'aquesta remuneració.
- b) Que la subvenció es pagui a qui realitzi el lliurament dels béns o la prestació dels serveis.
- c) Que la subvenció sigui pagada per un tercer.

3.- En la sentència de 22 de novembre del 2001 del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, dictada en l'assumpte C-184/00 entre la Office des produits Wallons ASBL i l'Estat belga, es recullen les consideracions següents referents a les subvencions directament vinculades al preu:

Primera: Segons s'indica a l'apartat 7 de la sentència quan estableix els termes del litigi suscitat, es considera que "(...) una subvenció forma part de la base imposable si està directament vinculada al preu, cosa que passa quan

s'abona al productor o al prestador del servei, la paga un tercer i constitueix la contraprestació o un element de la contraprestació d'un lliurament de béns o d'un servei.”

Segon: L'apartat 12 de la sentència recull el primer dels requisits exigibles per a estimar que una subvenció està subjecta a l'IVA, “(...) no n'hi ha prou que el simple fet que una subvenció pugui influir en el preu dels béns lliurats o dels serveis prestats per l'organisme subvencionat per a que aquesta subvenció estigui subjecte a l'IVA. Per a que una subvenció estigui directament vinculada al preu d'una operació, en el sentit de l'article 11, part A, de la Sisena Directiva, és necessari a més a més, com va observar encertadament la Comissió, que s'aboni a l'organisme subvencionat amb la finalitat que realitzi específicament un lliurament de béns o una prestació de serveis determinat. Només en aquest cas es pot considerar que la subvenció és la contraprestació d'un lliurament de béns o prestació de serveis i està, per tant, subjecte a l'impost.”

L'apartat 13 de la sentència, per la seva banda, estableix la necessitat d'un segon requisit per a que les subvencions quedin subjectes a l'IVA, el moment en que ha de quedar determinat l'import de la subvenció, “per comprovar si la subvenció constitueix aquesta contraprestació, és necessari posar de relleu que els elements constitutius del preu del bé o del servei han de quedar determinats com a màxim en el moment en el que es produeix el fet imposable (...) el compromís de pagar la subvenció adquirit per l'organisme que la concedeix té com a corol·lari el dret del beneficiari a percebre-la quan realitza una operació subjecta (...) no obstant, no és necessari que estigui determinat el preu del bé o del servei o una part del preu. N'hi ha prou amb que sigui determinable.”

L'apartat 14 de la sentència matisa l'apartat anterior assenyalant que “(...) és necessari que el preu que paga l'adquirent o el destinatari es determini de forma que disminueixi en proporció a la subvenció concedida al venedor del bé o al prestador del servei, en aquest cas la subvenció constitueix un element de determinació del preu exigit per aquests. L'òrgan jurisdiccional haurà d'examinar si, objectivament, el fet que s'aboni una subvenció al venedor o al prestadors li permet vendre o prestar el servei per un preu inferior al que tindria que exigir si no existís la subvenció.”

Tercer: L'apartat 17 de la sentència conclou que “per comprovar si la contraprestació que representa la subvenció es determinable, l'òrgan jurisdiccional remitent pot comparar el preu al que es venen els béns en qüestió

amb el seu preu de cost normal o bé investigar si l'import de la subvenció va disminuir quan es van produir aquests béns. Si els elements examinats són significatius, serà procedent concloure que la part de subvenció afectada a la producció i venda del bé constitueix una "subvenció vinculada al preu". Al respecte, no és necessari que l'import de la subvenció correspongui exactament a la disminució del preu del bé que lliura sinó que n'hi ha prou amb que la relació entre aquesta disminució del preu i la subvenció que pugui tenir caràcter global, sigui significativa."

En resum, per considerar que les aportacions o subvencions als consorcis formen part del preu i, en conseqüència, s'incorporen a la base imposable de l'IVA cal:

- 1) Que influeixin en el preu, de tal manera que es pugui establir una relació entre la remuneració total pel lliurament del bé o la prestació del servei i el seu preu, més la subvenció.
- 2) Que la subvenció s'estableixi abans del lliurament del bé o de la prestació del servei, o simultàniament, i es determini en funció del nombre d'unitats produïdes.

En el cas que les aportacions o subvencions no es considerin vinculades al preu, per exemple en el cas d'aportacions per compensar pèrdues o d'aportacions estatutàries (aquestes aportacions o subvencions no vinculades al preu, a més a més, ja no formaran part del denominador de la prorrata general, d'acord amb la nova redacció dels articles 102 i 104 de la Llei de l'IVA, per la modificació introduïda per la Llei 3/2006, com a conseqüència de la necessitat d'adaptar-los a la Sisena directiva europea en compliment de la Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees de 6 d'octubre del 2005 que va condemnar l'Estat espanyol), aquestes no estaran subjectes a l'IVA, perquè no tenen el caràcter de contraprestacions. En aquest sentit es pronuncien les consultes de la Direcció General de Tributs 889/2000 i 668/1999, tot i que, en relació amb les aportacions de socis a societats mercantils per a compensar pèrdues, es pot concloure que els seus arguments són plenament aplicables als consorcis. De la primera es pot extreure la conclusió següent:

"D'acord amb els esmentats criteris, sempre limitats al supòsit de que les subvencions siguin lliurades pel soci únic de l'empresa participada, quan les subvencions tenen com a finalitat compensar pèrdues derivades de les acti-

vitats pròpies de l'empresa, tant si s'han produït prèviament com si es tracta de pèrdues suposades o previstes en un futur, no s'integren en el compte de pèrdues i guanys, és a dir, no tenen la consideració d'ingressos”.

I de la segona, una conclusió anàloga:

“En aquest sentit, la subvenció es caracteritza, entre altres aspectes, perquè constitueix un acte de disposició de fons a títol gratuït, la qual cosa implica la inexistència de contraprestació a favor del concedent de la subvenció i per part del perceptor d'aquesta. Això permet distingir entre la subvenció i l'aportació del soci per a compensar pèrdues, doncs, aquest negoci jurídic determina per a l'aportant un major valor de la participació .

Consegüentment, les aportacions en que concorrin les circumstàncies indicades en el paràgraf anterior no tindran la consideració de subvencions”.

Pel que fa al càlcul de la base imposable, els consorcis hauran d'utilitzar el règim general de deducció, llevat que realitzin activitats que no donin dret a la deducció de l'IVA suportat,¹⁵⁵ d'acord amb el que disposa l'article 102 de la Llei de l'IVA. En aquest cas, s'aplicaran les regles de la prorrata, ja sigui general o especial, segons que hi concorrin els requisits de l'article 103.2 de la Llei de l'IVA. Tot això, sense perjudici que en cas d'actuar en sectors diferenciats,¹⁵⁶ el règim de deducció s'haurà d'aplicar a cada un d'aquests sectors de forma independent, d'acord amb el que disposa l'article 101 de la Llei de l'IVA.

La determinació de la resta d'elements –tipus impositiu- i obligacions tributàries –de repercussió, de facturació, comptables, de declaracions i liquidacions- serà la general del tribut.

155. Els articles 92 i 94 de la Llei de l'IVA atorguen el dret de deduir les quotes suportades, sempre que el subjecte passiu no porti a terme operacions no subjectes o exemptes. Les quotes suportades en aquestes operacions no són deduïbles.

156. Article 9.1 c de la Llei de l'IVA: són activitats diferenciades aquelles que tinguin assignats grups diferents en la CNAE, sempre que no es tracti d'activitats accessòries (aquelles en què el volum d'operacions no excedeixi del 15 % de l'activitat principal i, a més a més, contribueixi a la seva realització), i també aquelles amb règims de deducció diferents (entenent-se com a règim de deducció diferent, que els percentatges de deducció, segons la regla de la prorrata, difereixin en més de 50 punts percentuals).

1.3.2.2. Impostos cedits a les comunitats autònomes

1.3.2.2.1. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

L'ITP i AJD¹⁵⁷ és un tribut de naturalesa indirecta que grava:

- Les transmissions patrimonials oneroses.
- Les operacions societàries.
- Els actes jurídics documentats.¹⁵⁸

Els subjectes passius d'aquests impostos, en la modalitat de transmissions patrimonials, són els adquirents.¹⁵⁹

Cal tenir present, pel que fa a la primera modalitat dels impostos, la incompatibilitat amb l'IVA, tal com recullen l'article 7.5 del Text refós de la llei de l'ITP i AJD i l'article 4.4. de la Llei de l'IVA. Les transmissions patrimonials oneroses estaran subjectes a l'ITP i AJD, quan no estiguin subjectes a l'IVA o, quan estant-ne subjectes, gaudeixin d'exempció, sempre que el transmetent actuï com a empresari en l'exercici d'una activitat empresarial.

Com hem tingut ocasió d'analitzar anteriorment, els consorcis no estaran subjectes a l'IVA quan no duguin a terme una activitat empresarial i en els supòsits expressament previstos en l'article 7.8 de la Llei de l'IVA quan percebin contraprestacions de naturalesa tributària. Així mateix, per a les activitats previstes en l'article 20 de la Llei de l'IVA desenvolupades pels consorcis, quan hi estiguin subjectes, gaudiran d'exempció. És en l'àmbit d'aquestes activitats que pot resultar d'aplicació l'ITP i AJD, supòsits en què la transmissió de béns patrimonials dels consorcis a tercers poden resultar gravades per aquest tribut, i l'adquirent estarà obligat al pagament.

Pel que fa a les adquisicions de béns patrimonials per part dels consorcis, així com a la realització d'operacions societàries o a la sol·licitud dels documents enumerats a l'article 27 del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD subjectes a aquest impost, analitzarem en primer lloc si gaudeixen d'algun benefici fiscal.

157. Aquest impost és un tribut cedit a les CA.

158. Article 1 del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD.

159. Article 8 del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD.

L'article 45 del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD estableix el règim d'exempcions, i distingeix dos tipus d'exempcions: les subjectives i les objectives. L'apartat a d'aquest article enumera les entitats exemptes:

- L'Estat.
- Les administracions públiques territorials.
- Les administracions públiques institucionals.
- Llurs establiments de beneficència, cultura, seguretat social o de finalitats científiques.

Ja hem vist que els consorcis s'emmarquen en l'àmbit de l'administració pública institucional perquè reuneixen tots els requisits per ser considerats com a tals: a) són administració pública, en qualitat de detentores de potestats administratives; b) tenen personalitat jurídica pròpia, i c) no tenen caràcter territorial. Per tant, l'aplicació de l'exempció subjectiva als consorcis sembla que no provoca cap dubte.

1.3.2.3. Impuestos locals

1.3.2.3.1. Impost sobre activitats econòmiques

L'IAE és un tribut el fet imposable del qual està constituït per l'exercici d'activitats empresarials, professionals i artístiques. L'article 79 del TRLHL, considera activitat econòmica gravada qualsevol activitat empresarial, professional o artística que suposi l'ordenació per compte propi de diversos mitjans de producció i de recursos humans o d'un de sol, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. Tal com ja hem vist abans al analitzar l'IVA, els consorcis, per definició, realitzen activitats econòmiques, en els termes expressats en l'article citat, ja que, tal com recull la consulta número 0168/03, de 10 de febrer, de la Subdirecció General de Tributs Locals en relació amb un consorci d'actuació urbanística:

“En primer lloc, el fet imposable es realitza per el simple exercici de qualsevol activitat econòmica. Això significa que n'hi ha prou amb un sol acte de realització d'una activitat econòmica per a que es produeixi el supòsit de fet gravat per l'impost, la qual cosa, en definitiva, exclou l'habitualitat en l'exercici de l'activitat com a requisit indispensable. Això ve imposat pel caràcter eminentment censal del tribut, funció que resulta incompatible amb l'habitualitat. En segon lloc, que el fet imposable de l'impost es realitza amb

independència de què existeixi o no lucre en l'exercici de l'activitat, i, fins i tot amb independència de que existeixi o no ànim de lucre. Es tracta, doncs, d'un impost que grava el mer exercici, i això en ordre a la materialització de la seva funció censal.

Finalment, que l'impost grava tota classe d'activitats, amb independència de que aquestes es trobin o no especificades en les corresponents tarifes. Així, l'impost grava tota classe d'activitats econòmiques, i totes les modalitats de cada classe, estiguin o no especificades.”

Analitzem ara si resulta aplicable als consorcis el règim d'exempcions subjectives regulat en l'article 82 del TRLHL.

La lletra *a* de l'apartat 1 del citat article en declara exempts l'Estat, les CA i les entitats locals, i els seus organismes autònoms.

Estem davant del mateix supòsit que l'examinat en relació amb les entitats exemptes de l'impost sobre societats. Per tant, valen els mateixos raonaments, especialment després de la Sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999, ja citada, segons la qual, en funció dels ens participants i dels serveis que prestin els consorcis, aquests es poden considerar entitats locals. Així doncs, es pot reproduir la taula relativa a la tipologia de consorcis exempts de l'impost sobre societats:

Tipologia del consorci	Característiques	Exempt de l'IAE
Estatat	Amb caràcter general	NO
Estatat	Quan ho determini una llei	SÍ
Autonòmic	Tots	NO
Local	Constituït només per entitats locals per a la prestació de serveis de competència local	SÍ
Local	Constituït per entitats locals, Estat i CA per a la prestació de serveis de la competència local quan hi hagi presència majoritària en els òrgans de govern dels ens locals	SÍ
Local	Constituït per entitats locals, Estat i CA per a la prestació de serveis de competència compartida o concurrent, si els estatuts li donen el caràcter d'ens local	SÍ
Local	Constituït per entitats locals i entitats privades sense ànim de lucre	NO

Local	Constituït abans de l'entrada en vigor de la Llei 7/1985, a l'empara de l'article 107.2 del Reial decret 3046/1977, com a entitat local	SÍ
Local	Altres configuracions	NO

No obstant això, el gaudiment d'aquesta exempció comporta igualment l'obligació de la presentació de l'alta en la matrícula de l'impost.¹⁶⁰

En el cas que no es puguin incloure en la l'exempció abans esmentada, els consorcis podran gaudir de les exempcions establertes en les lletres *b* i *c* de l'apartat 1 de l'article 82 citat anteriorment.

La lletra *b* determina l'exempció de tots els subjectes passius que iniciïn l'activitat durant els dos primers períodes impositius.

La lletra *c* eximeix de l'impost els subjectes passius amb una xifra de negocis inferior a un milió d'euros, determinada de conformitat amb el que disposa l'article 191 del TRLSA, la qual cosa quan ens referim a consorcis integrats en el sector públic administratiu (en els termes definits a l'article 3 de la LGP), pot oferir certes complicacions, tal com veurem quan analitzem el règim comptable dels consorcis.

També gaudiran de l'exempció recollida en la lletra *e* quan compleixin activitats d'investigació o ensenyament (finançades per les administracions educatives en la seva totalitat o en règim de concert).

Els consorcis que no es trobin inclosos en cap dels supòsits d'exempció assenyalats hauran de presentar la corresponent declaració censal d'alta, amb indicació dels elements tributaris –depenent del tipus d'activitat– i tributaran d'acord amb les tarifes establertes al RD 1175/1990, que aprova les tarifes i la instrucció de l'IAE i podran gaudir de les bonificacions que hagi establert l'ajuntament fent ús de les potestats previstes al número 2 de l'article 88 del TRLHL i que són les següents:

“a) Una bonificació de fins el 50 % de la quota corresponent, per als qui iniciïn l'exercici de qualsevol activitat empresarial i tributin per quota municipal, durant els cinc anys d'activitat següents a la conclusió del segon període impositiu de desenvolupament de l'activitat.

L'aplicació de la bonificació requerirà que l'activitat econòmica no s'hagi exercit anteriorment sota una altra titularitat. S'entendrà que l'activitat s'ha

160. Article 82.2. del TRLHL.

exercit anteriorment sota una altra titularitat, entre altres, en el cas de fusió, escissió o aportació de branques d'activitat.

El període d'aplicació de la bonificació caducarà transcorreguts cinc anys des de la finalització de l'exempció prevista en el paràgraf *b* de l'apartat 1 del article 82 d'aquesta Llei.

La bonificació s'aplicarà a la quota tributària, integrada per la quota de tarifa ponderada pel coeficient establert en l'article 86 i modificada, si escau, pel coeficient establert en l'article 87 d'aquesta Llei. En el cas que resultés aplicable la bonificació a què es refereix el paràgraf *a* de l'apartat 1 anterior, la bonificació prevista en aquest paràgraf s'aplicarà a la quota resultant d'aplicar la bonificació del citat paràgraf *a* de l'apartat 1.

b) Una bonificació per creació d'ocupació de fins el 50 % de la quota corresponent per als subjectes passius que tributin per quota municipal i que hagin incrementat la mitjana de la seva plantilla de treballadors amb contracte indefinit durant el període impositiu immediat anterior al de l'aplicació de la bonificació, en relació amb el període anterior a aquell.

L'ordenança fiscal podrà establir diferents percentatges de bonificació, sense excedir el límit màxim fixat en el paràgraf anterior, en funció de quin sigui l'increment mitjà de la plantilla de treballadors amb contracte indefinit.

La bonificació s'aplicarà a la quota resultant d'aplicar, si escau, les bonificacions a les quals es refereix l'apartat 1 d'aquest article i el paràgraf *a* anterior.

c) Una bonificació de fins el 50 % de la quota corresponent per als subjectes passius que tributin per quota municipal i que utilitzin o produeixin energia a partir d'instal·lacions per a l'aprofitament d'energies renovables o sistemes de cogeneració.

A aquest efecte, es consideraran instal·lacions per a l'aprofitament de les energies renovables les contemplades i definides com a tals en el Pla de foment de les energies renovables. Es consideraran sistemes de cogeneració els equips i les instal·lacions que permetin la producció conjunta d'electricitat i energia tèrmica útil; portin a terme les seves activitats industrials, des de l'inici de la seva activitat o per trasllat posterior, en locals o instal·lacions allunyades de les zones més poblades del terme municipal; estableixin un pla de transport per als seus treballadors que tingui per objecte reduir el

consum d'energia i les emissions causades pel desplaçament al lloc de treball i fomentar l'ocupació dels mitjans de transport més eficients, com ara el transport col·lectiu o el compartit. La bonificació s'aplicarà a la quota resultant d'aplicar, si escau, les bonificacions a les quals es refereix l'apartat 1 d'aquest article i els paràgrafs *a* i *b* anteriors.

d) Una bonificació de fins el 50 % de la quota corresponent per als subjectes passius que tributin per quota municipal i tinguin una renda o rendiment net de l'activitat econòmica negatiu o inferiors a la quantitat que determini l'ordenança fiscal, que podrà fixar diferents percentatges de bonificació i límits en funció de quina sigui la divisió, agrupació o grup de les tarifes de l'impost en què es classifiqui l'activitat econòmica acomplerta.

La bonificació s'aplicarà a la quota resultant d'aplicar, si escau, les bonificacions a les quals es refereix l'apartat 1 d'aquest article i els paràgrafs anteriors d'aquest apartat 3. L'ordenança fiscal corresponent especificarà els restants aspectes substantius i formals als quals es refereix l'apartat anterior. Entre altres matèries, l'ordenança fiscal determinarà si totes o algunes de les citades bonificacions són o no aplicables simultàniament.”

1.3.2.3.2. Impost sobre béns immobles

L'IBI és un tribut que grava la titularitat de determinats drets sobre béns immobles.¹⁶¹ En concret:

- a) Les concessions administratives sobre béns immobles o sobre els serveis que hi siguin afectes.
- b) Els drets reals de superfície.
- c) Els drets reals d'usdefruit.
- d) El dret de propietat.

Per tant, en cas que els consorcis siguin titulars d'algun dels drets assenyalats hauran de tributar per aquest impost pels béns immobles sobre els quals recaiguin aquests drets. Això no obstant, es preveuen uns supòsits de no subjecció:

161. Article 61 del TRLHL.

- a) Les carreteres, camins i altres vies terrestres i béns del domini públic maritimoterrestre i hidràulic, sempre que siguin d'aprofitament públic i gratuït.
- b) Determinats béns immobles propietat dels municipis en què estiguin enclavats:
 - Els de domini públic afectes a l'ús públic.
 - Els de domini públic afectes a un servei públic gestionat directament per l'ajuntament, excepte quan es tracti d'immobles cedits a tercers mitjançant contraprestació.
 - Els béns patrimonials, excepte els cedits a tercers mitjançant contraprestació.

Per la seva banda, l'article 62 del TRLHL recull el règim d'exempcions, en el qual no tenen cabuda els immobles sobre els quals els consorcis ostentin qualsevol dels drets constitutius del fet imposable, llevat que es tracti de béns que es destinin a centres docents en règim d'ensenyament concertat (amb sol·licitud prèvia) o a centres sanitaris (en aquest cas, quan ho hagi establert l'ajuntament corresponent).

Una primera interpretació d'aquestes normes ens porta a la conclusió que els béns immobles dels consorcis estan subjectes a l'IBI, atès que en cap cas es poden considerar de propietat municipal (aquí la no subjecció està vinculada al caràcter territorial de l'entitat local, caràcter del qual no gaudeixen els consorcis locals). Ara bé, abans d'anticipar conclusions vegem quina naturalesa tenen aquests béns.

D'acord amb l'article 321 del ROAS,¹⁶² el patrimoni dels consorcis està constituït per:

“1. Els béns de domini públic i els patrimonials que els ens associats adscriuiguin al consorci per al compliment dels fins que es proposa conserven la qualificació originària.”

S'entén que, a més a més, els consorcis tenen facultats per adquirir, ja sigui de forma onerosa o gratuïta, béns (entre els quals hi pot haver immobles), per a la gestió dels serveis públics o la realització de les activitats d'interès públic que són la seva raó de ser, en virtut de la personalitat jurídica pròpia de què estan dotats.

162. Aquesta norma és l'única que fa referència al patrimoni dels consorcis.

Per tant, els béns immobles integrants del patrimoni dels consorcis poden ser de dos tipus:

- a) De domini públic, que alhora poden ser:
 - Adscrits pels ens associats.
 - Adquirits pel consorci (com veurem a continuació).
- b) Patrimonials.

Segons l'article 5 de la Llei 33/2003, del patrimoni de les administracions públiques,

“1. Són béns i drets de domini públic els que, sent de titularitat pública, són afectes a l'ús general o al servei públic, així com aquells als quals una llei atorgui expressament el caràcter de demaniales.¹⁶³

2. [...]

3. Els immobles de titularitat de l'Administració General de l'Estat o dels organismes públics que hi estan vinculats o que en depenen en què s'ubiquin serveis, oficines o dependències dels seus òrgans o dels òrgans constitucionals de l'Estat es consideraran, en tot cas, béns de domini públic.”

La resta de béns tindran naturalesa patrimonial.¹⁶⁴

En termes similars es pronuncia la normativa de règim local (articles 79 de la LBRL, 199 del LMRLC i 3 del Reglament de patrimoni dels ens locals).

Així doncs, atès el caràcter d'entitat de dret públic dels consorcis, els béns que adquireixin els consorcis seran de domini públic en cas que siguin afectes a un servei públic o siguin la seu de les seves dependències. Pel que fa als béns que li adscriguin els ens associats, gaudiran d'aquesta naturalesa d'acord amb el que disposa l'article 73 de la Llei del patrimoni de les administracions públiques.¹⁶⁵

“1. Els béns i drets patrimonials de l'Administració General de l'Estat podran ser adscrits als organismes públics dependents de dita administració per la seva vinculació directa a un servei públic de la seva competència, o

163. Aquest apartat és d'aplicació general d'acord amb la disposició final segona d'aquesta Llei.

164. Article 7 de la Llei del patrimoni de les administracions públiques.

165. Aquest article no és d'aplicació general, però sí supletòria per manca de regulació al respecte.

per al compliment de llurs finalitats pròpies. En ambdós casos, l'adscripció portarà implícita l'afectació del bé o dret, que passarà a integrar-se en el domini públic.

2. [...]

3. L'adscripció no alterarà la titularitat sobre el bé.”

L'article 92.3 del Reglament de patrimoni dels ens locals, en referència a l'adscripció de béns als organismes autònoms, estableix:

“3. Els organismes autònoms que reben béns no n'adquireixen la propietat, i només s'atribueixen facultats per a la conservació i la utilització d'aquests béns per al compliment dels fins que es determinen en l'adscripció.”

Tot i que específicament aquest article fa referència als organismes autònoms, considerem que resulta plenament aplicable als consorcis, ja que no hi ha cap altra disposició en el citat Reglament que faci referència a l'adscripció de béns als consorcis, i no obstant això, com veiem abans en l'article 321 del ROAS, sí que admet aquesta adscripció (igual que l'article 94 del Reglament de patrimoni dels ens locals ho fa en relació amb les societats civils, mercantils o cooperatives).

En conseqüència, els béns adscrits als consorcis pels seus ens associats tindran naturalesa demanial i titularitat de l'ens adscrivent i, per tant, d'acord amb l'article 63 del TRLHL, el subjecte passiu serà aquest ens i no el consorci, sense perjudici que els béns en qüestió es trobin en algun dels supòsits de no subjecció o d'exempció.

La resta de béns immobles adquirits pel consorci i afectes al servei públic objecte d'aquest consorci (és a dir, demanials), estaran subjectes a l'IBI, sense perjudici que els pugui ser d'aplicació el règim d'exempcions i bonificacions establerts en els articles 62 i 73 i 74,¹⁶⁶ respectivament, del TRLHL. El mateix tractament tindran els béns immobles de caràcter patrimonial sobre els quals el consorci ostenti algun dels drets constitutius del fet imposable de l'IBI. En aquests supòsits els consorcis estaran obligats a presentar les declaracions cadastrals regulades en l'article 76 del citat text legal.

166. Les bonificacions establertes en aquest article són potestatives, per tant, dependrà de la regulació específica que en facin les ordenances fiscals, en cada cas.

1.3.2.3.3. *Impost sobre construccions, instal·lacions i obres*

L'ICIO és un tribut indirecte que grava l'execució de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi l'obtenció de la corresponent llicència d'obres o urbanística.

N'està exempta l'execució de qualsevol construcció, instal·lació o obra de què sigui amo l'Estat, les CA o les entitats locals subjectes a l'impost, i que estigui destinada a carreteres, ferrocarrils, ports, aeroports, obres hidràuliques, sanejament de poblacions i de les seves aigües residuals, encara que la seva gestió es porti a terme per mitjà d'organismes autònoms.¹⁶⁷

En el cas que el consorci tingui la consideració d'entitat local, d'acord amb el que ja hem vist en relació a l'IS i a l'IAE, i faci obres de les assenyalades en l'article 100.2 del TRLHL, gaudirà de l'exempció esmentada.

Quan no tingui la condició d'entitat local, i porti a terme les construccions, instal·lacions i obres subjectes a l'impost, també gaudirà de l'exempció prevista en el citat article 100.2, si aquestes recauen sobre béns de domini públic adscrits al consorci per l'Estat, les CA, les entitats locals o els seus organismes autònoms, d'acord amb la doctrina emanada de la sentència del Tribunal Suprem de 9 de juliol de 1999, que declara exempta l'execució d'obres d'AENA amb el següent raonament:

“Es compleix, per tant, el requisit exigít per l'article 29, apartat 1 de la Llei 5/1990, de 29 de juny –norma foral de Biscaia en relació a l'ICIO– de que es tracti de la realització de qualsevol construcció, instal·lació i obra de les que siguin amos l'Estat..., conclusió, aquesta, a la que s'arriba si es té en compte la ratio legis del precepte, doncs, si excloem els aeroports privats, que n'hi poden haver, els demés són públics, bé destinats a la defensa nacional, bé al servei públic de transport aeri, que essencialment presta i desenvolupa l'Estat, mitjançant un ens públic “instrumental”, AENA, pertanyent a l'Administració Institucional de l'Estat, de manera que si fem exclusió de l'exempció establerta en l'article 29 de la Llei 5/1990, de 29 de juny, als aeroports gestionats per AEANA, aquest precepte estaria mancat de contingut i d'eficàcia, seria senzillament inútil, qualitat que s'ha de rebutjar lògicament de les lleis, a les que les hi correspon conformar la realitat social, defensar i fomentar l'interès públic i aconseguir la concòrdia.”

D'acord amb aquesta sentència, el Tribunal Superior de Justícia del País Basc de 15 de maig del 2001 va arribar a la mateixa conclusió, en relació amb

167. Article 100.2 del TRLHL.

les obres de construcció d'un equipament destinat a la prestació d'un servei públic per part d'un consorci d'aigües que pertany als ens públics esmentats en l'article 100.2 del TRLHL.

No obstant això, no queda clar si aquesta interpretació es pot fer extensiva als béns de domini públic adquirits pel consorci o només resulta aplicable als béns de domini públic adscrits als ens territorials que el conformen. Les obres objecte de la sentència del Tribunal Suprem de 9 de juliol de 1999 estaven referides en la segona tipologia de béns.¹⁶⁸ L'argumentació té la seva lògica perquè, com ja s'ha vist, els béns de domini públic adscrits no perden la titularitat de les entitats territorials que en són propietàries i les construccions, instal·lacions i obres realitzades sobre aquests béns s'hi integren de forma inseparable, malgrat que l'amo d'aquestes darreres sigui el consorci. En aquest cas, el consorci actua com a ens instrumental de l'administració territorial titular dels béns adscrits i les construccions, instal·lacions i obres es fan en el domini públic de la dita administració. Però això no succeeix quan els béns de domini públic sobre els quals es fan aquestes construccions, instal·lacions i obres són de titularitat del consorci, entre altres coses perquè en el consorci hi participen diferents ens territorials i fins i tot entitats privades sense finalitats lucratives i perquè formen part del seu propi patrimoni diferent del dels ens associats. Ara bé, la principal conclusió que es pot extreure de la referida sentència és que l'exempció deriva de la vinculació de les construccions, instal·lacions i obres a la prestació d'un servei públic, la titularitat del qual és dels ens territorials, i queden afectes al domini públic que pertany a aquests ens, de la mateixa manera que si ho fessin directament, de manera que revesteixen el consorci del caràcter d'ens instrumental per a la gestió d'aquell servei. Per tot això, entenem que l'exempció abasta qualsevol de les construccions, instal·lacions i obres realitzades pel consorci quan el seu destí sigui algun dels enumerats en l'article 100.2 del TRLHL.

La resta de construccions, instal·lacions i obres que facin els consorcis per a les quals s'exigeixi llicència estaran subjectes i no exemptes, sense per-

168. Segons aquesta sentència: "[...] AENA es uno más de los entes públicos creados al amparo del artículo 6º, apartado 5, de la ley General Presupuestaria, y como tal con personalidad jurídica distinta a la del Estado y con patrimonio propio para el cumplimiento de sus fines, no obstante lo anterior el artículo 34 del Estatuto de AENA, precisa que 'se adscriben a su patrimonio propio, para el cumplimiento de sus funciones, la totalidad de los bienes de dominio público afectos al Organismo Autónomo *aeropuertos Nacionales*, y los afectos al Ministerio de Obras Públicas y Transportes en lo relativo a recintos aeroportuarios, conservando su naturaleza de dominio público' [...]."

judici que els pugui ser d'aplicació alguna de les bonificacions previstes en l'article 103.2 del TRLHL.¹⁶⁹ Si aquestes construccions, instal·lacions i obres no les porta a terme directament el consorci, actuarà com a substitut qui les realitzi, el qual podrà repercutir l'impost al consorci, segons que disposa l'article 101.2 del TRLHL.

1.3.2.3.4. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana

El fet imposable d'aquest tribut està constituït per l'increment de valor que experimentin els terrenys de naturalesa urbana que es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els terrenys corresponents.¹⁷⁰

Tenint en compte que els terrenys integrants del patrimoni dels consorcis poden ser dividits en dues categories, els de domini públic i els patrimonials, i que els béns de domini públic són inalienables, aquest tribut només afectarà els terrenys inclosos en la categoria dels patrimonials.

L'article 105 del TRLHL regula el règim d'exempcions i, en concret, el seu apartat 2 estableix una exempció subjectiva a favor de l'increment de valor dels terrenys quan l'obligació de satisfer l'impost recaigui sobre:¹⁷¹

- a) L'Estat, les CA i les entitats locals, a les quals pertany el municipi de la imposició, així com els organismes autònoms d'aquestes entitats.
- b) El municipi de la imposició i altres entitats locals integrades o en què s'integri, així com les seves respectives entitats de dret públic de caràcter anàleg als organismes autònoms de l'Estat.

Tenint en compte els supòsits en els quals els consorcis es poden considerar entitats locals, que ja hem vist en l'impost sobre societats i en l'IAE, quan el fet imposable es produeixi en un municipi que estigui integrat en el consorci, resultarà aplicable l'exempció esmentada. En la resta de casos, el

169. Aquestes bonificacions tenen caràcter potestatiu, i s'han de regular en la ordenança fiscal corresponent.

170. Article 104 del TRLHL.

171. L'article 106 del TRLHL determina el subjecte passiu en les transmissions lucratives en la persona de l'adquirent i en les transmissions oneroses en la persona del transmissor.

consorci hi estarà subjecte i no exempt, tant si és l'adquirent –quan sigui el beneficiari d'una transmissió o de la constitució d'un dret real a títol lucratiu– com el transmissent –quan es tracti d'una transmissió o de la constitució d'un dret real a títol oneros– i estarà obligat a presentar la declaració tributària que regula l'article 110 del TRLHL.

1.3.2.3.5. Impost sobre vehicles de tracció mecànica

L'IVTM és un tribut que grava la titularitat d'aquests vehicles. El règim d'exempcions està regulat en l'article 93 del TRLHL i és el següent:

- a) Vehicles oficials de l'Estat, comunitats autònomes i entitats locals adscrits a la defensa nacional o a la seguretat ciutadana.
- b) Vehicles de representacions diplomàtiques, oficines consulars, agents diplomàtics i funcionaris consulars de carrera acreditats a Espanya. I els vehicles dels organismes internacionals amb seu o oficina a Espanya i dels seus funcionaris o membres amb estatus diplomàtic.
- c) Els vehicles inclosos en aquests termes a través de tractats o convenis internacionals.
- d) Les ambulàncies i altres vehicles destinats directament a l'assistència sanitària o al trasllat de ferits o malalts.
- e) Els vehicles per a persones amb mobilitat reduïda, segons l'apartat A de l'annex II del Reglament general de vehicles, aprovat pel RD 2822/1988. I els vehicles matriculats a nom de minusvàlids per al seu ús exclusiu.
- f) Els autobusos, microbusos i altres vehicles destinats o adscrits al servei de transport públic urbà, amb una capacitat que excedeixi les nou places, inclosa la del conductor.
- g) Els tractors, remolcs, semiremolcs i maquinària proveïts de carta d'inspecció agrícola.

Els vehicles dels quals sigui titular el consorci n'estaran exempts, en el cas que es tracti d'alguna de les modalitats a les quals es refereix el citat article (excloses les establertes en les lletres *a*, *b* i *c*, atès que en cap cas el consorci no podrà disposar d'aquests tipus de vehicles: seguretat ciutadana i defensa nacional, representacions diplomàtiques, i tractats internacionals): ambulàncies i similars, vehicles per a transport de persones amb mobilitat reduï-

da, autobusos o similars adscrits al servei de transport públic urbà de més de nou places, i tractors, remolcs, etc. proveïts de carta d'inspecció agrària.

Al marge d'aquestes exempcions, també podran gaudir de les següents bonificacions, establertes en l'article 95.6 del TRLHL, sempre que els ajuntaments respectius les hagin regulat en ordenança fiscal:

- a) De fins el 75 % en funció de la classe de carburant que consumeixi el vehicle i la seva incidència en el medi ambient.
- b) De fins el 75 % en funció de les característiques dels motors dels vehicles i la seva incidència en el medi ambient.
- c) De fins el 100 % per als vehicles històrics o que tinguin una antiguitat mínima de vint-i-cinc anys.

1.3.2.4. *Altres tributs*

1.3.2.4.1. *Contribucions especials*

El fet imposable de les contribucions especials es constitueix quan l'obligat tributari obté un benefici o un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics.¹⁷²

Els subjectes passius són els propietaris dels immobles que resultin especialment beneficiats per l'execució de les obres objecte de contribucions especials.

No s'aplicaran beneficis fiscals, llevat dels que puguin establir les lleis. Per tant, els consorcis hi estaran subjectes i no n'estaran exempts, quan siguin subjectes passius.

1.3.2.4.2. *Taxes*

Segons que disposa l'article 2.2. *a* de la LGT:

“Taxes són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial de domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular l'obligat tributari, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no siguin prestats o duts a terme pel sector privat.

172. Article 2.2.b de la LGT.

S'entendrà que els serveis es presten o les activitats es duen a terme en règim de dret públic quan es portin a terme mitjançant qualsevol de les formes previstes en la legislació administrativa per a la gestió del servei públic i la seva titularitat correspongui a un ens públic.”

L'article 18 de la Llei 8/1989, de taxes i preus públics, estableix un benefici fiscal, sense quantificar,¹⁷³ a favor de l'Estat i els altres ens públics territorials o institucionals. Per la seva banda, l'article 21.2 del TRLHL, en relació amb les taxes que puguin establir les entitats locals, determina l'exempció a favor de l'Estat, les CA i les entitats locals de les taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, pels aprofitaments inherents als serveis públics de comunicacions que explotin directament i per tots els que immediatament interessin a la seguretat ciutadana o a la defensa nacional.

D'acord amb el que ja hem vist, els consorcis n'estaran exempts, en el cas establert en l'article 21.2 citat, d'acord amb la doctrina jurisprudencial,¹⁷⁴ quan tinguin la consideració d'entitats locals i, encara que no la tinguin, quan prestin serveis públics de comunicació¹⁷⁵ (entenem que els serveis relatius a la seguretat ciutadana i a la defensa nacional comporten exercici d'autoritat i han de ser prestats directament pels ens públics titulars de les competències). Respecte a les taxes estatals o autonòmiques, es respectarà el que disposin les lleis que les estableixin.

1.3.3. Règim fiscal de les aportacions als consorcis

Les aportacions que realitzin les entitats públiques adscrites als consorcis no tindran cap transcendència fiscal per a les dites entitats a l'efecte de l'impost sobre societats en la mesura que gaudeixin de l'exempció subjectiva regulada en l'article 9 del TRLIS. Ara bé, quan aquestes entitats siguin alguna de les personificacions jurídiques no relacionades en l'esmentada disposició (entitats públiques empresarials, societats mercantils públiques, etc.), les aportacions que realitzin seran deduïbles de l'impost sobre societats d'acord amb el criteri establert per la Subdirecció General d'Impostos sobre les Per-

173. Serà doncs, la llei de cada taxa la que determini l'abast d'aquest benefici fiscal, d'acord amb el que disposen els articles 8 de la LGT i 9 i 10 de la Llei de Taxes i Preus Públics.

174. Sentències del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999 i de 28 de novembre del 2007.

175. D'acord amb la doctrina del Tribunal Suprem emanada de la sentència de 9 de juliol de 1999.

sones Jurídiques en la consulta 0194/05, de 25 de maig, sempre que aquestes aportacions no tinguin la consideració d'inversions financeres –i no se n'esperi la recuperabilitat–, no responguin a un acte de liberalitat i existeixi una correlació amb els ingressos de l'entitat adscrita al consorci.

Ara bé, el que resulta més discutible és si poden beneficiar-se del règim fiscal especial regulat en el títol III de la LESFL, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge (que, a l'efecte de l'impost sobre societats, en l'article 20 preveu una deducció del 35 % de la base de deducció regulada en l'article 18), quan es tracti de donatius no deduïbles, d'acord amb el criteri abans esmentat. Segons la Subdirecció General de Tributs (consulta 0783/00, de 6 d'abril), els consorcis locals no es troben inclosos en la relació d'entitats públiques beneficiàries del mecenatge de l'article 16, ni es poden considerar entitats locals –que sí que s'hi troben incloses– i, en conseqüència, les aportacions no gaudeixen dels beneficis fiscals d'aquesta Llei. Com hem vist, en el cas que el consorci local reuneixi els requisits per a ser considerat una entitat local, el criteri de la Subdirecció General de Tributs hauria de decantar-se a favor d'una interpretació que fes extensiva als consorcis locals la consideració d'entitat beneficiària del mecenatge, amb les conseqüències previstes en la norma esmentada respecte als beneficis fiscals de les aportacions que rebi.

Aquestes aportacions tampoc estaran subjectes a l'IVA, ja que tant si es tracta d'aportacions estatutàries, per compensar pèrdues o per al finançament global o parcial del consorci, com si es tracta de subvencions (sense perjudici que, en el cas que estiguin vinculades al preu, formin part de la base imposable de l'impost, segons que ja s'ha explicat), el seu denominador comú és que es porten a terme sense contraprestació i a títol gratuït i, en conseqüència, queden fora de l'àmbit d'aplicació de l'impost, d'acord amb el que regula l'article 4 de la Llei de l'IVA. Cal tenir en compte però, que quan el consorci presti serveis a les entitats públiques participants i la contraprestació no consisteixi en un preu o tarifa, sinó en transferències, el consorci no tindrà dret a la deducció de l'IVA suportat en aquestes activitats, d'acord amb el que disposen els articles 92 i 94 de la Llei de l'IVA.

1.3.4. Anàlisi comparativa

1. *Potestat tributària*

- *Els consorcis* que, d'acord amb la doctrina del Tribunal Suprem (sentències de 30 d'abril de 1999 i de 28 de novembre del 2007), tinguin *caràcter d'ens local* (els que tinguin per finalitat la prestació de serveis de competència local, constituïts per entitats locals, íntegrament o amb participació majoritària en termes de control -polític o financer- i els que es van constituir a l'empara de l'article 107.2 del Reial decret 3046/1977) gaudiran de la potestat tributària per establir i exigir taxes i contribucions especials i també preus públics que, entre altres coses, porta inherents les funcions pròpies de la recaptació en període executiu i de la inspecció, sempre que ho prevegin els seus estatuts. En cas contrari només podran exigir taxes, però no podran establir-les, ni tampoc imposar ni exigir contribucions especials (però sí que podran fixar preus públics, no establir-los, i exigir-los) ni realitzar la recaptació en període executiu, ni la inspecció tributària.
- *Els consorcis estatals* podran exigir taxes i establir i exigir preus públics, a proposta del Ministre d'Economia i Hisenda, pel que fa a les primeres, i hauran de rebre l'autorització del departament ministerial de què depenguin pel que fa als segons.
- *Els consorcis autonòmics* dependents de la Generalitat no podran establir taxes, ja que constitueix reserva de llei, però sí exigir-les. Tampoc podran establir i fixar preus públics, ja que aquesta competència es reserva al conseller del ram, però sí exigir-los. La reserva de llei en matèria de taxes és comuna a totes les comunitats autònomes, així com les competències en matèria d'establiment de preus públics reservades als òrgans de govern.

2. *Tributació*

- *Els consorcis locals* estaran exempts de l'IS, d'acord amb el que disposa l'article 9.1.a del TRLIS, sempre que puguin ser considerats entitats locals, d'acord amb la classificació que se n'ha fet en l'apartat 1.4.2.1.1. En altres casos, podran gaudir del règim de les entitats parcialment exemptes per als rendiments procedents dels serveis i activitats que constitueixen el seu objecte, sempre que es tracti de consorcis dels anomenats administratius. Els rendiments subjectes tributaran al tipus del 25 % i la quota resultant

podrà ser bonificada en un 99 % per la part dels rendiments derivats de la prestació de serveis de competència municipal o provincial, si és que no se'ls pot aplicar el règim d'exempció total o parcial.

Els consorcis no seran subjectes passius de l'IVA, és a dir, actuaran com a consumidors finals, i no hauran de repercutir l'IVA en els lliuraments de béns i les prestacions de serveis quan actuïn investits de potestats públiques i la contraprestació que percebin tingui naturalesa de taxa o contribucions especials (excepte quan no es tracti dels serveis enumerats en l'article 7.8 de la LIVA) i tampoc quan només ofereixin serveis a títol gratuït o quan prestin serveis els destinataris dels quals siguin els ens públics que els han creat i el seu finançament estigui recollit en els pressupostos de les administracions públiques que l'integren (en aquest cas actuen com a instruments d'aquestes administracions, com si fossin mers òrgans de caràcter tècnic de les dites administracions). En la resta de supòsits, els lliuraments de béns i les prestacions de serveis que realitzin estaran subjectes a l'IVA, però gaudiran del règim d'exempcions regulat en l'article 20 de la LIVA (concretament les recollides en els apartats 8è, 9è, 13è i 14è del número u), en qualitat d'entitats de dret públic. En tot cas, les activitats que realitzin els consorcis que no hi estiguin subjectes o que ho estiguin però gaudeixin d'exempció, no originaran el dret a deduir les quotes suportades en aquestes operacions, d'acord amb el que estableixen els articles 92.2 i 94 de la LIVA.

Els consorcis estaran exempts de l'ITP i AJD, d'acord amb el que estableix l'article 45. a del Text refós de la Llei d'aquest impost, en la seva condició d'administració pública institucional.

Pel que fa als tributs locals, els consorcis estaran exempts de l'IAE, en els mateixos termes que en l'IS, és a dir, quan puguin ser considerat entitats locals. En altres casos, podran gaudir de les exempcions previstes en les lletres b i c de l'apartat 1 de l'article 82 del TRLHL i, si escau, l'exempció prevista en la lletra e de l'apartat 1 de l'article 82 citat, quan realitzin activitats d'investigació o ensenyament, així com de les bonificacions que potestativament hagi establert el municipi de la imposició i que resultin aplicables de les enumerades en l'article 88.2 del TRLHL.

Els béns immobles adscrits als consorcis, d'acord amb l'article 73 de la llei de patrimoni de les administracions públiques i amb l'article 92.3 del Reglament de patrimoni dels ens locals, mantindran la propietat de l'ens adscrivent, el qual serà el subjecte passiu de l'IBI, sense perjudici que li

resulti aplicable algun dels supòsits de no-subjecció o d'exempció previstos en els articles 61.5 i 62 del TRLHL. Els béns immobles sobre els quals el consorci hagi adquirit algun dels drets especificats en l'article 61.1 del TRLHL estaran subjectes a l'IBI i gaudiran d'exempció quan es destinin a centres docents en règim d'ensenyament concertat o a centres sanitaris si ho ha establert el municipi de la imposició.

Les construccions, instal·lacions i obres subjectes a llicència que realitzin els consorcis i de les quals siguin amos estaran subjectes a l'ICIO, sempre que no es tracti de les especificades en l'article 100.2 del TRLHL (supòsit en el qual no hi estaran subjectes) i gaudiran del règim de bonificacions previst en l'article 103.2 del citat text legal, sense perjudici que, en el supòsit que no siguin aquests consorcis els que realitzin les esmentades construccions, instal·lacions i obres, actuï com a substitut qui les realitzi, i d'aquesta manera l'impost repercuteixi en el consorci.

El consorci estarà subjecte al pagament, i no n'estarà exempt, de *l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana* que es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els esmentats terrenys, tant si el consorci n'és l'adquirent –quan sigui el beneficiari d'una transmissió o de la constitució d'un dret real a títol lucratiu– com si n'és el transmissent –quan es tracti d'una transmissió o de la constitució d'un dret real a títol oneros– sempre que el municipi on es trobi ubicat el terreny no formi part del consorci, ja que en cas contrari n'estarà exempt.

Els vehicles propietat del consorci estaran exempts de *l'IVTM* quan es tractin de: ambulàncies i similars, vehicles per a transport de persones amb mobilitat reduïda, autobusos o similars adscrits al servei de transport públic urbà de més de nou places, i tractors, remolcs, etc. proveïts de carta d'inspecció agrària.

En matèria de *contribucions especials*, els consorcis no tenen atribuït cap tipus de benefici fiscal.

En matèria de *taxes*, els possibles beneficis fiscals seran els que vinguin determinats per les lleis estatals o autonòmiques que les regulin i, respecte de les taxes locals, no se'ls reconeix cap benefici fiscal, llevat que es tracti de l'aprofitament especial o de la utilització privativa del domini públic inherents als serveis públics de comunicacions que explotin directament.

- El règim de tributació dels *consorcis estatals i autonòmics* serà el mateix que el dels consorcis locals, excepte en els tributs següents:
 - IS: Llevat que una llei així ho prevegi, no gaudiran de l'exempció plena.
 - IAE: Estaran subjectes a l'IAE i només gaudiran de les exempcions genèriques regulades en les lletres *b* i *c* de l'apartat 1 de l'article 82 del TRLHL i, si escau, en la lletra *e* de l'apartat 1 de l'article 82 citat, quan realitzin activitats d'investigació o ensenyament.

1.4. Règim pressupostari i comptable

1.4.1. Naturalesa dels diferents consorcis

L'escassa regulació legislativa de la figura jurídica dels consorcis es manifesta també quan analitzem el seu règim pressupostari i comptable, la qual cosa pot donar lloc a conclusions dispars quan comparem el règim jurídic dels consorcis estatals, autonòmics i locals, sense oblidar-nos dels consorcis “sense amo”.¹⁷⁶ En aquest sentit s'ha pronunciat també la IGAE, en la resposta a una consulta formulada per un ajuntament en relació amb el règim comptable, de control i de contractació aplicable als consorcis locals,¹⁷⁷ quan abans d'entrar a donar la seva opinió, s'expressa així:

“La regulació del Consorci, tant en l'àmbit local com en l'autonòmic i l'estatal, resulta de totes totes insuficient, fins el punt de que es plantegen dubtes fins i tot, sobre l'ordenament jurídic, públic o privat, que li resulta d'aplicació”.

Tot i això, val a dir que potser és en l'àmbit pressupostari i comptable en què trobem una millor delimitació del règim jurídic –que no vol dir que sigui unívoca– sempre que puguem establir prèviament en quin sector s'integra cada consorci, ja que, en funció de l'administració territorial de què depengui, el règim pressupostari i comptable serà un o altre (la qual cosa, per cert, demostra un cop més la manca d'uniformitat en el tractament d'aquestes entitats públiques). Aquesta dependència no solament determinarà el règim pressupostari del consorci, sinó que, com veurem, condicionarà l'elaboració

176. Expressió que encertadament utilitza Garcés Sanagustín, Mario (El control económico-financiero de los consorcios: tendencias y alternativas, *Revista Cuenta con la IGAE*).

177. Consulta núm. 12/1995, de 2/9/1995.

dels seus pressupostos, i constituirà una certa pèrdua d'autonomia i una supeditació a les normes i directrius emanades de l'administració que n'ostenti el domini. Per tant, examinarem, en primer lloc, en quin sector públic s'ubiquen els consorcis des del punt de vista pressupostari i comptable.

1.4.1.1. *Consortis estatals*

Començarem per l'anàlisi pels consorcis estatals, perquè l'estatal, sens dubte, és l'àmbit en què la regulació en matèria pressupostària i comptable que ens ocupa està més ben definida, tot i que, com veurem, tampoc està exempta de certes zones fosques.

La delimitació del sector públic estatal està continguda en l'article 2.1 de la LGP que inclou, en la lletra *h*, els consorcis dotats de personalitat jurídica pròpia (aquesta expressió resulta, si més no, una mica estranya, ja que resulta difícil pensar en consorcis sense personalitat jurídica) regulats en l'article 6.5 de la Llei 30/1992 i en l'article 87 de la Llei 7/1985, quan un o diversos dels subjectes integrants del sector públic estatal (l'Administració General de l'Estat, els seus organismes autònoms, les seves entitats públiques empresarials, les entitats gestores, els serveis comuns i les mútues d'accidents de treball i malalties professionals de la Seguretat Social, les societats mercantils estatals, les fundacions del sector públic estatal i altres entitats de dret públic) els hagin aportat majoritàriament diners, béns o indústria, o s'hagin compromès, en el moment de la seva constitució a finançar-los majoritàriament i sempre que els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de l'Estat.

Aquesta delimitació, d'entrada, ja planteja alguns dubtes no menors. El primer dubte és què s'ha d'entendre per aportació majoritària.¹⁷⁸ El consorci, com se sap sobradament, no disposen d'un capital social distribuït entre les diferents entitats participants, ni d'una dotació aportada per aquestes entitats que permeti determinar qui ostenta una participació majoritària. Així doncs, cada any caldrà determinar aquestes aportacions dineràries o en espècies (un any pot ser que sigui l'Estat qui faci una aportació majoritària i, per tant, el consorci serà estatal, però l'any següent, potser que aquesta

178. Aquesta qüestió ja ser comentada per Sagalés Guillamón, Juan Ramon, en relació amb la delimitació del sector públic local feta pel RLGP (Sagalés Guillamón, Juan Ramon, *La Administración Práctica*, gener 2008).

aportació majoritària la faci una altra entitat –autonòmica, local o, fins i tot, privada– i, conseqüentment, el mateix consorci deixi de ser estatal i sigui autonòmic, local o “independent”). Però és que, a més a més, s’hi afegeix un altre problema: què es pot considerar aportació? És clar que aquestes aportacions han de contribuir al finançament del consorci, però ho poden fer de dues maneres: de forma general o de forma concreta per a una finalitat específica. La LGS, en relació amb les aportacions dineràries que una administració pública fa a una altra –i els consorcis ho són, en qualitat d’entitats públiques– preveu dos supòsits en què no s’aplica aquesta llei:

- Quan hi participen diferents administracions públiques per finançar globalment les activitats de l’administració destinatària.¹⁷⁹
- Quan hi participen els diferents agents d’una administració els pressupostos dels quals s’integren en el pressupost general de l’administració pública a la qual pertanyin, tant si es destinen a finançar globalment la seva activitat (aquest cas seria coincident amb l’anterior) com a la realització d’actuacions concretes, sempre que no resultin d’una convocatòria pública. Aquest supòsit només es dona en l’àmbit de l’Administració de l’Estat (com ja hem vist)¹⁸⁰ i en l’àmbit de l’Administració autonòmica,¹⁸¹ però no en l’àmbit de les administracions locals, perquè el pressupost general d’aquestes administracions només està integrat pel de la mateixa entitat local, els seus organismes autònoms i els estats de previsió d’ingressos i de despeses de les seves societats mercantils íntegrament participades per l’entitat local.¹⁸²

Segons això, les aportacions als consorcis a què es refereix l’article 2.1. h de la LGP dependrà de l’administració que les porti a terme que no siguin considerades subvencions. Si és l’Estat o la comunitat autònoma qui les efectua, estaran integrades tant per les que es destinin al finançament global del consorci, com al finançament de finalitats concretes, sempre que els consorcis receptors estiguin integrats en els seus pressupostos. Mentre

179. Segons l’article 2.2 del RD 887/2006, pel que s’aprova el Reglament de la Llei general de subvencions, s’entenen per finançament global les aportacions destinades a finançar total o parcialment, amb caràcter indiferenciat, la totalitat o un sector de l’activitat d’una administració pública o d’un organisme o entitat pública dependent d’aquesta.

180. En l’article 2.1 de la LGP.

181. Vegeu nota 151.

182. Article 164.1 del TRLHL.

que si és una entitat local la que fa l'aportació, aquesta només computarà als efectes de determinar el percentatge d'aportació quan es destini al finançament global. S'observa un tractament esbiaixat, ja que a l'efecte d'enquadrar el consorci en l'àmbit d'una o altra administració guanyen pes les que realitzin les entitats del sector públic estatal o autonòmic, en detriment del sector públic local. Això sempre que les subvencions no es considerin aportacions financeres, la qual cosa també resulta discutible. En efecte, si considerem que el terme *aportació dinerària* s'aplica tant a les transferències com a les subvencions, d'acord amb la definició que en fa el document 4 "Transferències i subvencions" dels elaborats per la Comissió de Principis i Normes Comptables Públiques, constituïda per Resolució de la Secretaria d'Estat d'Hisenda, de 28 de desembre de 1990,¹⁸³ cal entendre el concepte d'aportacions al qual fa referència l'article 2.1. h de la LGP extensiu a les dues categories assenyalades: transferències i subvencions. També la IGAE, en el seu informe de 4 de maig del 2007, en resposta a una consulta plantejada sobre l'abast que s'ha de donar a l'article 2.2. de la Llei general de subvencions, es refereix al terme *aportacions dineràries* per referir-se tant a les transferències com a les subvencions fetes d'una administració a una altra.

Ara bé, aquest criteri establert per a l'Estat, no sempre resulta coincident amb els criteris de delimitació dels consorcis regulats en les normatives pressupostàries autonòmiques i en la mateixa normativa local, com tindrem ocasió de veure. En conseqüència, es pot donar la contradicció que un consorci segons la normativa estatal s'integri en el seu sector públic, però segons la normativa autonòmica aplicable o la normativa de règim local també s'integri en aquests sectors.¹⁸⁴

183. Segons aquest Document:

"Transferència és qualsevol desplaçament patrimonial que té per objecte un lliurament dinerari o en espècie [...] sense contrapartida directa per part dels ens beneficiaris, i els fons es destinen a finançar operacions o activitats no singularitzades."

"Subvenció és qualsevol desplaçament patrimonial que té per objecte un lliurament dinerari o en espècie [...] sense contrapartida directa per part dels ens beneficiaris, afectat a una finalitat, propòsit, activitat o projecte específic, amb obligació per part del destinatari de complir les condicions i requisits que s'haguessin establert o, en cas contrari, procedir al seu reintegrament".

184. Seguint Garcés Sanagustín, Mario (vegeu nota 176), per integrar-se al sector públic estatal s'exigeix simultàniament el domini polític i financer, mentre que hi ha CA en què només se n'exigeix un dels dos (p. e.: Cantàbria) i altres en què només s'exigeix un criteri polític (p. e.: La Rioja).

En el cas de les entitats locals, aquesta integració només es produeix a l'efecte de la Llei general d'estabilitat pressupostària i el criteri únic és el financer. Sense perjudici, com veurem quan tractem els

Evidentment, si la norma constituent dels consorcis o els seus estatuts determinen el règim d'aportacions de cada entitat integrant, quedaria esvaït qualsevol dubte respecte a la pertinença a un sector o a un altre, però aquest no acostuma a ser el cas.

Continuant en la qüestió de la normativa pressupostària estatal, l'article 3.1. *b* de la LGP integra els consorcis en els denominats sector públic administratiu o empresarial, segons que compleixin o no els criteris següents:

“1. Que la seva activitat principal no consisteixi en la producció en règim de mercat de béns i serveis destinats al consum individual o col·lectiu, o que efectuïn operacions de redistribució de la renda i de la riquesa nacional, en tot cas sense afany de lucre.

2. Que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials, entenent-se com a ingressos comercials a l'efecte d'aquesta llei, els ingressos, de qualsevol naturalesa, obtinguts com a contrapartida dels lliuraments de béns i o prestacions de serveis.”

La inclusió dels consorcis estatals en un o altre d'aquests sectors –administratiu o empresarial– en determina el règim pressupostari i comptable (i també de control).¹⁸⁵ No obstant això, malgrat que la LGP només citi aquestes dues espècies de consorcis, dins de la categoria dels consorcis estatals administratius existeixen, de fet, dues subespècies: els subjectes de pressupost limitatiu i els subjectes de pressupost estimatiu. L'Ordre EHA/994/2009, per la qual es dicten les normes per a l'elaboració dels pressupostos generals de l'Estat per al 2010, en el seu article 2, delimita l'àmbit dels pressupostos generals de l'Estat, en què estaran inclosos els pressupostos de la resta d'entitats del sector públic administratiu estatal amb pressupost limitatiu (lletra *e* de l'apartat 1) i els pressupostos de les entitats del sector públic administratiu estatal amb pressupost estimatiu (lletra *f* de l'apartat 1). I l'article 6.3.4 d'aquesta ordre inclou, en aquesta última subespècie, les entitats relacionades en l'annex V, entre les qual hi figuren determinats consorcis.¹⁸⁶

consorcis locals, que el règim pressupostari i comptable dels consorcis locals, independentment del seu finançament, sigui l'aplicable a les entitats locals.

185. Més endavant examinarem en què consisteixen aquests règims.

186. Consorci Casa Àrab i l'Institut Internacional d'Estudis Àrabs i del Món Musulman. Consorci Casa Sefarad-Israel.

1.4.1.2. Consorcis autonòmics

Centrarem l'anàlisi en els consorcis autonòmics dependents de la Generalitat de Catalunya.

El TRLFPC no conté cap referència als consorcis i es limita a distingir les entitats autònomes segons si tenen caràcter administratiu o si tenen caràcter comercial, industrial o financer (articles 4.1 i 29.2), i estableix per a les primeres la subjecció al règim de comptabilitat pública (article 72) i per a les segones, la unió dels seus comptes al compte general de la Generalitat (article 80.3). La única referència als consorcis la trobem en l'article 71.4 (introduït per la Llei 7/2004) que estableix l'obligació dels consorcis dependents de la Generalitat de trametre a la Intervenció General de la Generalitat i a la Sindicatura de Comptes de Catalunya abans del 30 d'abril la liquidació del pressupost, els comptes anuals i la memòria de gestió de l'exercici anterior.

A diferència del que passa en l'àmbit de l'Estat es constata una deficient regulació pressupostària i comptable en l'àmbit de la Generalitat de Catalunya. Si comparem les normes que constitueixen el seu marc de referència, la LGP a l'Estat i la TRLFPC a Catalunya, les diferències són més que notables. Així en la primera, com ja hem tingut ocasió de veure, es delimita de forma explícita el sector públic estatal i el seu règim pressupostari i comptable, mentre que en la normativa autonòmica, no existeix cap disposició similar. Tot això fa que existeixi una indeterminació legal de les entitats que s'integren en el sector públic autonòmic que, evidentment, també afecta els consorcis i el seu règim pressupostari i comptable. Precisament per mirar de posar un cert ordre en aquest sector públic autonòmic, el Govern va adoptar un acord el 23 de setembre del 2008 en què establia determinats criteris, entre d'altres, en relació amb la constitució d'entitats integrants o participades pel sector públic de la Generalitat de Catalunya i amb la tramitació de determinades propostes relatives a fundacions. Aquests criteris defineixen

Consorti d'Activitats Logístiques, Empresarials, Tecnològiques, Ambientals i de Serveis de la Badia de Cadis, Consorti Aletas.

Consorti per a l'Equipament i l'Explotació del Laboratori Subterrani de Canfranc.

Consorti per a la Construcció de l'Auditori de Música de Màlaga.

Consorti per a la Creació, Construcció, Equipament i Explotació del Barcelona Supercomputing Center-Centre Nacional de Supercomputació.

Consorti de la Zona Franca Especial Canària.

el concepte de participació de la Generalitat en una entitat, i diuen que hi ha participació:

“[...] quan es disposa de drets econòmics sobre els resultats i el capital o fons patrimonial o bé quan es disposa de drets polítics mitjançant la designació de representants en els seus òrgans de govern.”

I que aquesta participació s’ha d’entendre com a majoritària:

“[...] quan participa, directament o indirectament, en més d’un cinquanta per cent del seu capital o fons patrimonial o pot designar o disposa, per via estatutària, de la majoria dels representants amb dret a vot dels seus òrgans de govern. Per a la determinació d’aquest percentatge se sumaran les participacions corresponents a les entitats integrades en el sector públic de la Generalitat de Catalunya, en el cas que en el capital social o fons patrimonial hi participin diverses d’aquestes entitats.”

Per tant, aquest serà el criteri que s’hauria de seguir per classificar els consorcis com a autonòmics i dependents de la Generalitat. De fet, com també s’afirma en el citat acord, es pretén que la delimitació del sector públic de la Generalitat s’ajusti als criteris del sistema europeu de comptes (SEC 95),¹⁸⁷ la qual cosa hauria de comportar també la classificació dels consorcis dependents de la Generalitat en consorcis administratius i consorcis empresarials.

En aquesta línia, l’Ordre ECF/138/2009, per la qual es dicten normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat per al 2010, estableix en el seu article 5, l’àmbit institucional dels pressupostos del sector públic de la Generalitat i, en la lletra g, inclou els consorcis amb participació majoritària de la Generalitat. Cal interpretar que els criteris per determinar la participació

187. Segons les normes SEC 95 els criteris per incloure cada unitat institucional a un subsector són:

A) Criteris de control:

1. Control financer: participació superior al 50 %.
2. Control polític: capacitat per a influir en l’administració de la unitat institucional.

B) Criteris d’adscripció a cada subsector:

1. La major participació efectiva.
2. El major finançament de l’activitat de la unitat institucional.
3. L’àmbit territorial que resulta beneficiat de l’actuació de la unitat institucional.

seran els establerts en l'Acord de Govern citat anteriorment, ja que l'Ordre no els especifica.

De manera similar a la informació que cal incloure en els pressupostos generals de l'Estat, en relació amb els consorcis participats per diverses administracions públiques, però en els quals cap d'aquestes disposa de participació majoritària sobre els consorcis, d'acord amb la disposició addicional novena de la LGP, l'article 5.2 de l'Ordre ECF/138/2009, també recull la inclusió, en un annex, dels pressupostos de les entitats que estiguin classificades dins del sector Administració Pública de la Generalitat, d'acord amb la metodologia del SEC 95, no participades majoritàriament per la Generalitat.

Comparant els criteris de l'Estat i de la Generalitat de Catalunya a l'hora de determinar els consorcis dependents que s'integren en llurs pressupostos, observem les diferències següents:

- Control financer: L'Estat només exigeix que hi hagi finançament majoritari, efectiu o estatutari, sempre que els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de l'Estat.

- Control polític: La Generalitat exigeix que es disposi de la majoria de representants en els seus òrgans de govern (ja que el criteri de participació majoritària en el capital o fons dotacional no resulta aplicable als consorcis).

1.4.1.3. Consorcis locals

L'heterogeneïtat en la regulació dels consorcis es fa palesa de forma evident quan entrem en el règim pressupostari i comptable dels consorcis locals, en especial, pel que fa a les fonts que el determinen. Així, mentre els consorcis estatals i autonòmics estan mancats d'un règim jurídic especial que els reguli, però disposen d'un marc normatiu pel que fa al seu règim pressupostari i comptable (amb rang de llei pel que fa als consorcis estatals,¹⁸⁸ i amb disposicions de rang inferior, pel que fa als consorcis autonòmics catalans)¹⁸⁹

188. LGP.

189. Ordres d'elaboració de pressupostos, instruccions (Instruccions conjuntes de la Intervenció General, la Direcció General de Pressupostos i la Direcció General del Patrimoni de la Generalitat de Catalunya, de 15 de juliol del 2009).

integrat en les normes d'aquesta naturalesa, els consorcis locals ni tan sols se citen en la normativa pressupostària i comptable local. El capítol I del títol VI del TRLHL, que regula el pressupost de les entitats locals, en el seu article 164 delimita les entitats els pressupostos de les quals s'integraran en el pressupost general de l'entitat local:

- a) El de la mateixa entitat.
- b) Els dels seus organismes autònoms.
- c) Els estats de previsió d'ingressos i despeses de les societats mercantils íntegrament participades per l'entitat local.

Se n'exclou qualsevol tipus d'ens amb una participació que no sigui íntegra de l'entitat local, i, en conseqüència, en queden fora els consorcis.

Ni tan sols com a informació addicional al pressupost general de l'entitat local hi figuren els pressupostos dels consorcis locals.¹⁹⁰ Tampoc el RP, que desenvolupa la Llei reguladora de les hisendes locals en matèria de pressupostos, no esmenta els consorcis.

Com a conseqüència d'aquesta regulació restrictiva dels pressupostos de les entitats locals que deixa al marge els consorcis locals, el capítol III del títol VI de la citada llei tampoc fa cap referència als consorcis quan defineix el règim comptable de les entitats locals.

Potser aquesta omisió respon a la consideració implícita dels consorcis locals com a entitats locals *per se*. Així, la normativa pressupostària i comptable aplicable a les entitats locals els seria de plena aplicació, ja que els consorcis se situarien en la mateixa posició que la resta d'entitats locals enumerades als articles 1 i 2 del LMRLC. Aquesta serà la naturalesa dels consorcis locals constituïts a l'empara de la legislació de règim local vigent fins a l'entrada en vigor de la LBRL.¹⁹¹ Pel que fa a la resta de consorcis que puguin constituir les entitats locals, l'article 110.3 del TRRL estableix que els estatuts dels consorcis determinaran les particularitats del règim financer. L'article 271 del LMRLC va una mica més enllà ja que disposa que els estatuts del consorci han de determinar les especificitats del règim financer en

190. Article 166 del TRLHL.

191. L'article 107.2 del Text articulat parcial de la Llei 41/1975, de bases del règim local, aprovat per Reial decret 3046/1977, atribueix als consorcis la condició d'entitats locals.

relació amb el règim general dels ens locals o, si escau, amb el de les altres administracions que intervenen en el consorci.

La IGAE en resposta a la consulta número 12/1995,¹⁹² en relació amb el règim comptable aplicable a un consorci local, subratlla el paper fonamental que tenen els estatuts per definir, entre altres coses, el seu règim pressupostari i comptable. No obstant això, aquest paper dels estatuts no pot determinar *per se* el règim pressupostari i comptable (que és el que aquí interessa) dels consorcis locals, de manera que “les particularitats del règim financer” que s’han de regular en els estatuts esdevinguin la normativa específica que pugui establir les normes públiques o privades aplicables al consorci en qüestió. Segons el criteri de la IGAE:

“La supressió de la referència a un marc normatiu general (en la redacció de l'article 110.3 del TRRL, en relació a l'antiga redacció de l'article 107.3 del RD 3046/1977) per als consorcis o implicaria l'inexistència d'aquest marc, en la mesura que l'expressió “particularitats del règim orgànic, fundacional i financer” s’ha d'entendre en el sentit de les especialitats respecte d'un règim comú o general, i atès el caràcter d'ens de dret públic dels consorcis, aquest règim ha de ser el públic i no el privat”.

Finalment arriba a la següent conclusió en relació amb els consorcis constituïts per una entitat local:

“1a El règim jurídic aplicable als consorcis ha de ser únic amb independència de que hi participin només administracions públiques o també entitats privades sense finalitat de lucre.

2a L'ordenament jurídic dels consorcis haurà de ser el públic, amb les particularitats que s'estableixin en els estatuts.

3a L'ordenament públic concret haurà de ser el general de les entitats locals”.

En conseqüència, seguint la interpretació de la IGAE:

“1. Respecte al règim comptable del Consorci hi ha que assenyalar que serà el mateix que el de l'Ajuntament, resultant-li aplicables les normes de caràcter general vigents per a l'Administració Local amb les necessàries par-

192. Vegeu nota 177.

ticularitats que s'han d'establir en els estatuts del Consorci (per exemple, respecte al model comptable a aplicar –normal o simplificat–, a la competència per a portar la comptabilitat o per a l'aprovació dels comptes a retre, etc...).

2. pel que fa a si el Consorci estaria o no subjecte al règim de comptabilitat pública, s'ha de tornar a incidir en que al considerar aplicable el règim general de les Entitats Locals, necessàriament s'hi trobaria subjecte i hauria, en conseqüència, de retre comptes de llurs operacions al Tribunal de Comptes.”

Aquesta conclusió resulta corroborada per l'ordenament jurídic positiu, en concret per l'article 320 del ROAS, segons els seus apartats 2 i 3:

“2. S'ha d'aprovar un pressupost anual d'explotació i d'inversions, i quan gestioni serveis públics locals, s'haurà d'ajustar al que estableix la legislació de règim local.

3. El règim de comptabilitat, aprovació i rendició de comptes serà el de comptabilitat pública i s'ha d'adaptar a la mateixa normativa de règim local i general.”

Ara bé, el que ni la IGAE ni l'ordenament jurídic fan és delimitar la manera com es determina quan un consorci té caràcter local, a l'efecte de concretar-ne el règim pressupostari i comptable.

Hi ha uns supòsits que no ofereixen dubtes:

- Els consorcis constituïts a l'empara de l'article 107.2 del RD 3046/1977.
- Els consorcis els estatuts dels quals els atorguin el caràcter de locals.
- Els consorcis constituïts únicament per entitats locals.

En altres casos, caldrà aplicar per analogia els mateixos criteris que apliquen l'Estat o les CA o bé els establerts en l'article 2.1.f del RLGP.¹⁹³ Segons

193. Article 2 del RLGP:

“1. A l'efecte d'allò que disposa aquest títol –Inventari d'ens del sector públic local–, es consideraran integrants de l'Inventari d'ens del sector públic local:

[...]

f) Els consorcis que les entitats locals hagin pogut constituir amb altres administracions públiques per a finalitats d'interès comú o amb entitats públiques per a finalitats d'interès general, sempre que la

aquests criteris, podem considerar que tenen naturalesa local els consorcis següents:

- Els consorcis constituïts per una o més entitats locals i altres administracions públiques i/o entitats privades sense afany de lucre, quan el finançament sigui aportat majoritàriament per les primeres.¹⁹⁴

- Els consorcis constituïts per una o més entitats locals i altres administracions públiques i/o entitats privades sense afany de lucre, quan cap d'aquestes els financin majoritàriament, sempre que les primeres exerceixin el control polític.

1.4.1.4. Consorcis controlats pel sector públic

Finalment, també poden existir consorcis en què puguin participar l'Estat, les CA, les entitats locals i també institucions sense finalitat de lucre, però sense que cap d'aquestes entitats aporti un finançament majoritari, ni gaudeixi del control dels òrgans de govern, malgrat que el conjunt dels seus finançaments sigui majoritàriament públic. Aquests consorcis, com hem vist, no s'enquadren en cap dels supòsits anteriorment analitzats i, per tant, no són ni estatals, ni autonòmics, ni locals.¹⁹⁵ La disposició addicional novena de la LGP preveu incloure en els pressupostos generals de l'Estat, a l'efecte informatiu, els pressupostos d'aquests consorcis quan la participació de l'Estat sigui igual o superior a la de cada una de les restants administracions públiques.

L'article 6.3.8 de l'Ordre EHA/994/2009, per la qual es dicten les normes per a l'elaboració dels pressupostos generals de l'Estat per al 2010, estableix

participació de la o les entitats locals en aquests consorcis sigui majoritària, o bé que en cas d'igualtat de participació amb altres entitats que no siguin de caràcter local es compleixi alguna de les condicions següents:

Que la o les entitats locals disposin de majoria de vots en els òrgans de govern.

Que la o les entitats locals tinguin facultats per nomenar o destituir la majoria dels membres de l'òrgan de govern.

[...]

3. Als efectes previstos en els paràgrafs e i f de l'apartat 1, en cas d'igualtat de participació, d'aportació financera i de drets socials, s'atendrà l'àmbit territorial en què es desenvolupi l'actuació objecte d'aquestes unitats institucionals."

194. Valen aquí les mateixes consideracions fetes en relació amb els consorcis estatals.

195. Sí que seran locals si totes les entitats que conformen el consorci tenen aquesta naturalesa.

que aquests consorcis, quan sigui d'aplicació la disposició addicional novena de la LGP, elaboraran pressupostos d'explotació i de capital.

Com ja hem vist, l'article 5.2 de l'Ordre ECF/138/2009 també recull la inclusió, en un annex, dels pressupostos de les entitats que estiguin classificades dins del sector Administració Pública de la Generalitat no participades majoritàriament per la Generalitat, d'acord amb la metodologia del SEC 95.

En l'àmbit de l'administració local, no existeix cap norma similar que obligui a informar dels pressupostos dels consorcis participats per ens locals, juntament amb altres administracions públiques i/o entitats privades sense afany de lucre, quan cap d'aquestes entitats no disposa ni de finançament majoritari, ni del control polític, tot i que les normes SEC 95¹⁹⁶ obliguen a adscriure aquestes institucions públiques en alguna entitat territorial (Estat, comunitat autònoma o entitat local) i que com a última solució ofereix la de l'àmbit territorial dels beneficiaris dels serveis prestats per la institució. Ja hem vist que la normativa en matèria d'estabilitat pressupostària aplicable als ens locals no resol aquest problema, atès que a l'hora d'adscriure els consorcis a una entitat local manté els criteris tradicionals de control financer o polític. Per tant, aquests consorcis no dependran de cap administració i, donat aquest cas, el seu règim pressupostari i comptable quedarà a compte del que disposin els seu estatuts.

1.4.2. Règim pressupostari

D'acord amb el que hem vist fins aquí, podem establir l'esquema següent:

Règim pressupostari dels consorcis

Consortis estatals (*)	Consortis administratius	Amb pressupost limitatiu: pressupost administratiu
		Amb pressupost estimatiu: pressupost d'explotació i de capital
	Consortis empresarials: pressupost d'explotació i de capital	

(*) No obstant això, els consorcis preexistents en l'entrada en vigor de la LGP conservaran el règim pressupostari, econòmic i financer, de comptabilitat i control, establert per les seves lleis reguladores o mitjançant norma reglamentària o per acord del Consell de Ministres amb anterioritat a l'esmentada entrada en vigor, segons que estableix la disposició addicional tretzena d'aquesta Llei.

196. Vegeu la nota 187.

Consortis de la Generalitat	Consortis administratius (*): pressupost administratiu
-----------------------------	--

(*) Segons criteris del sistema europeu de comptes SEC 95: regla del 50 %, són administratius quan no es financen majoritàriament amb ingressos de mercat; i empresarials quan es financen majoritàriament amb ingressos de mercat.

Consortis locals (*)	Consortis que gestionen serveis públics locals (administratius): pressupostos administratius
	Consortis que no gestionen serveis públics locals (empresarials o comercials): pressupost d'explotació i de capital

(*) En aquesta categoria s'inclouen els consorcis controlats pel sector públic integrats únicament per entitats locals i aquells altres en què ho determinin els seus estatuts.

Consortis controlats pel sector públic	Consortis en què la participació més elevada sigui l'estatal: pressupost d'explotació i de capital
	Consortis que d'acord amb els criteris del SEC 95 s'integrin en el subsector de l'administració pública de la Generalitat: pressupost administratiu
	Consortis que d'acord amb els criteris del RLGP s'integrin en el subsector públic local: s'aplicarà un dels dos models dels consorcis locals, segons que disposin els seus estatuts

1.4.2.1. Consortis locals

1.4.2.1.1. Consortis administratius

Aquests consorcis esdevenen veritables entitats locals i, d'acord amb el que disposa l'article 320.2 del ROAS, aquests consorcis hauran d'ajustar el seu pressupost a la legislació de règim local. Aquesta legislació, en matèria pressupostària, està constituïda per les disposicions següents:

- El títol VI del TRLHL.
- El RP, pel qual es desenvolupa el capítol primer del títol sisè de la Llei reguladora de les hisendes locals, en matèria pressupostària.
- L'Ordre EHA/3565/2008, per la qual s'aprova l'estructura dels pressupostos de les entitats locals (i la posterior Resolució de 14 de setembre del 2009, de la Direcció General de Coordinació Financera amb les Comunitats Autònomes i amb les Entitats Locals, per la qual es dicten mesures per al desenvolupament d'aquesta ordre).

La conseqüència més rellevant de l'aplicació del règim pressupostari local és que l'activitat econòmica i financera del consorci està supeditada al pressupost que constitueix el seu eix fonamental sobre el qual gira aquesta activitat. I que aquest pressupost “administratiu” es configura com un instrument jurídic sotmès a un conjunt de regles i normes vinculants que es concreten en un seguit de principis pressupostaris que es poden considerar “clàssics”. El pressupost haurà d'ajustar-se als criteris continguts en aquests principis en totes les fases del seu cicle: elaboració, aprovació, execució i control.

a) *Concepte i principis*

La definició del pressupost és a l'article 162 del TRLHL:

“Els pressupostos generals de les entitats locals constitueixen l'expressió xifrada, conjunta i sistemàtica de les obligacions que, com a màxim, poden reconèixer l'entitat, i els seus organismes autònoms i dels drets que prevegin liquidar durant l'exercici corresponent, així com de les previsions d'ingressos i despeses de les societats mercantils el capital de les quals pertany íntegrament a l'entitat local corresponent.” (En aquesta definició, caldria substituir entitat local per consorci.)

En aquesta definició ja es formulen alguns dels principis pressupostaris:

1) *Principi d'unitat*: Aquest principi propugna la integració dels pressupostos de les diferents entitats que poden configurar l'entitat local –i també el consorci, ja que s'ha de tenir present que segons que disposa l'article 110.5 del TRRL, “per a la gestió dels serveis de la seva competència –els consorcis– podran utilitzar qualsevol de les formes previstes en la legislació de règim local.”¹⁹⁷

L'article 164.1 del TRLHL concreta les entitats els pressupostos de les quals hauran d'integrar-se en el pressupost general de l'entitat local (consorci en aquest cas):

197. Segons l'article 85 de la LBRL, els serveis de la competència local poden ser gestionats de forma directa per la mateixa entitat local o mitjançant ens instrumentals: organisme autònom, entitat pública empresarial local o societat mercantil de titularitat pública; o de forma indirecta, mitjançant concessió, societat mercantil mixta, gestió interessada o concert.

“Les entitats locals elaboraran i aprovaran anualment un pressupost general en què s’integraran:

- a) El pressupost de la mateixa entitat.
- b) Els dels organismes autònoms dependents d’aquesta entitat.
- c) Els estats de previsió de despeses i ingressos de les societats mercantils el capital de les quals pertany íntegrament a l’entitat local.”

2) *Principi d’universalitat*: Segons aquest principi, el pressupost ha d’incloure (en totes les seves fases: l’elaboració, l’aprovació, l’execució i el control) la totalitat de les despeses i dels ingressos.¹⁹⁸ Aquest principi està més clarament enunciat en l’article 4 del RP, que textualment diu:

“El pressupost general de l’entitat local n’inclourà la totalitat de les despeses i els ingressos.”

3) *Principi de pressupost brut*: Aquest principi està recollit en l’article 165.3 del TRLHL, en el qual s’estableix:

“Els drets liquidats i les obligacions reconegudes s’aplicaran als pressupostos pel seu import íntegre, i quedarà prohibit atendre obligacions mitjançant la minoració dels drets a liquidar o ja ingressats, llevat que la llei ho autoritzi de manera expressa.”

4) *Principi d’unitat de caixa*: Tots els ingressos públics, així com les despeses de l’entitat, s’han de canalitzar exclusivament a través d’un òrgan específic: el Tresor Públic o la tresoreria municipal (o del consorci). No vol dir que no puguin existir diverses unitats de caixa o canals d’ingrés i de pagament, sinó que la responsabilitat i el control se centralitzen en la tresoreria, i que el registre comptable de tots els moviments de fons i valors de l’entitat s’han de fer de manera centralitzada. No és una unitat física, sinó que és una unitat comptable de direcció i coordinació. No està recollit en la definició del pressupost local, però sí en l’article 196 del TRLHL que inclou entre les funcions de la tresoreria:

“Servir al principi d’unitat de caixa mitjançant la centralització de tots els fons i valors generats per operacions pressupostàries i extrapressupostàries.”

198. Però s’han de considerar despeses i ingressos pressupostaris només aquells que suposen o suposaran fluxos monetaris, és a dir que en quedaran excloses, sense voler ser exhaustius, les dotacions per deteriorament d’actius, les variacions d’existències, els excessos i les aplicacions de provisions, etc.

5) *Principi de no-afectació*: Aquest principi és un corollari del principi d'unitat de caixa, ja que, si la totalitat dels fluxos monetaris de l'entitat local (consorci) se centralitzen, sense distingir-ne l'origen, els fons constituïts per aquests fluxos s'han de destinar al finançament general de les obligacions concretes per part de l'entitat sense cap distinció. Per tant, el significat d'aquest principi és que, amb caràcter general, els ingressos pressupostaris es destinen a finançar la totalitat de les despeses de la mateixa naturalesa. La concreció legal d'aquest principi es troba en l'article 165.2 del TRLHL que estableix:

“Els recursos de l'entitat local i de cada un dels seus organismes autònoms i societats mercantils es destinaran a satisfer el conjunt de les seves obligacions respectives, llevat del cas d'ingressos específics afectats de finalitats determinades.”¹⁹⁹

Aquesta excepció es precisa una mica més en l'article 10.2 del RP que diu:

“Només es podran afectar de finalitats determinades aquells recursos que, per la seva naturalesa o condicions específiques, tinguin una relació objectiva i directa amb la despesa a finançar, llevat dels casos establerts en les lleis.”

Aquestes excepcions no trenquen, però, el principi d'unitat de caixa que veïem anteriorment, d'acord amb el criteri sustentat per la IGAE en la seva consulta número 6/92.

6) *Principi d'equilibri*: Aquest principi està expressament recollit en l'article 165.4 del TRLHL que literalment estableix:

“Cadascun dels pressupostos que s'integren en el pressupost general s'haurà d'aprovar sense dèficit inicial.”

Per tant, res no impedeix que es pugui aprovar el pressupost amb superà-

199. Aquestes excepcions són:

- Alienació d'inversions (excepte parcel·les sobreres).
- Contribucions especials.
- Quotes d'urbanització.
- Subvencions finalistes.
- Operacions de crèdit.
- Recursos econòmics integrants del patrimoni municipal del sòl i l'habitatge.
- Ingressos afectats de crèdits declarats ampliables.
- Ingressos específicament afectats per l'entitat local.

vit inicial. Aquest equilibri s'ha de mantenir en les fases d'elaboració, aprovació (segons disposa l'article citat) i execució²⁰⁰ i també s'hauria de complir en la fase de control (liquidació), però això no sempre serà possible.

7) *Principi d'especialitat*: Aquest principi és típic de l'Administració Pública, per això només afecta els consorcis inclosos en el sector públic administratiu i no els consorcis que hem denominat empresarials, ja que implica una vinculació jurídica dels crèdits pressupostaris, tant pel que fa a la seva naturalesa i finalitat com a l'import màxim de la despesa que no es pot ultrapassar i al període al qual es refereixen.²⁰¹ Per tant, existeix una triple vinculació o restricció dels crèdits pressupostaris: qualitativa, quantitativa i temporal.

L'especialitat quantitativa dels crèdits pressupostaris està definida en l'article 172.2 del TRLHL, el qual disposa:

“Els crèdits autoritzats (en el pressupost) tenen caràcter limitatiu i vinculant [...]”

I d'una manera més taxativa l'article 173.5 del TRLHL diu:

“No es podran adquirir compromisos de despesa per quantia superior a l'import dels crèdits autoritzats en els estats de despeses. Per tant, seran nuls de ple dret els acords, les resolucions i els actes administratius que infringeixin l'expressada norma, sense perjudici de les responsabilitats que generin.”

Aquest principi s'haurà de verificar en el nivell de vinculació jurídica dels crèdits pressupostaris que estableixi el consorci, d'acord amb el que regulen els articles 25.3 i 27 i següents del RP.

Per la seva part, l'especialitat qualitativa està definida en l'article 172.1 del TRLHL, que estableix:

“Els crèdits per a despeses es destinaran exclusivament a la finalitat específica per a la qual hagin estat autoritzats en el pressupost general de l'entitat local o en les seves modificacions degudament aprovades.”

200. L'article 16.2 del RP disposa:

“[...] en conseqüència, tot increment en els crèdits pressupostaris o decrement en les previsions d'ingressos haurà de ser compensada en el mateix acte en què s'acordi.”

201. Segons Rodríguez Bereijo a *El presupuesto del Estado. Introducción al derecho presupuestario*, Ed. Tecnos, 1970, el pressupost és “el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos”.

Finalment, l'especialitat temporal està regulada en els articles 163 i 176.1 del TRLHL:

Article 163: “L'exercici pressupostari coincidirà amb l'any natural [...]”

Article 176.1: “Amb càrrec als crèdits de l'estat de despeses de cada pressupost, només es podran contreure obligacions derivades d'obres, activitats i serveis i altres prestacions o despeses en general que es portin a terme en l'any natural del mateix exercici pressupostari.”

8) *Principi d'annualitat*: És la vessant formal del principi d'especialitat temporal. Està contemplat en l'article 164.1 del TRLHL:

“Les entitats locals elaboraran i aprovaran anualment un pressupost general [...]”

Aquests principis es complementen amb altres de caràcter més jurídic i polític com ara:

- *Principi d'autonomia i de competència*: que atorga la potestat per aprovar els pressupostos de la mateixa entitat, mitjançant el seu màxim òrgan de representació (article 168.4 del TRLHL).
- *Principi de publicitat*: El pressupost general s'haurà d'exposar al públic amb caràcter previ a l'aprovació definitiva, perquè els interessats puguin presentar-hi reclamacions i, un cop aprovat definitivament, haurà d'estar a disposició del públic.

Finalment, la LGP ha introduït uns nous principis lligats a l'objectiu d'estabilitat pressupostària, la qual cosa és la plasmació en el dret positiu d'un dels objectius de la Unió Econòmica i Monetària: l'equilibri pressupostari, com a instrument per aconseguir el sosteniment de les finances públiques, compromís del Pacte d'estabilitat i creixement:

- *Principi d'estabilitat pressupostària*: definit com la situació d'equilibri o de superàvit computat durant el cicle econòmic, en termes de capacitat de finançament, d'acord amb la definició continguda en el sistema europeu de comptes nacionals i regionals (SEC 95) i en les condicions establertes per a cada una de les administracions públiques (article 3 del TRLGEP). El Reglament de la Llei d'estabilitat pressupostària, en la seva aplicació en les entitats locals, considera els consorcis “administratius” com a entitats dependents i integrades en el sector públic estatal, autonòmic o local. Això fa que l'objectiu d'estabilitat pressupostària no se'ls apliqui directament, ja que aquest s'avalua en termes consolidats. Per tant, correspondrà a l'entitat local “matriu” efectuar aquesta

avaluació i elaborar, si escau, els escenaris pressupostaris plurianuals, fixant per a cada una de les entitats integrants del “grup” les directrius per a l’elaboració, aprovació, execució i liquidació dels seus pressupostos, així com dictar les normes de coordinació necessàries per obtenir la informació dels pressupostos dels consorcis que calgui a l’efecte de portar a terme aquesta avaluació i adoptar les mesures que consideri més adients.

- *Principi de plurianualitat*: D’acord amb la mateixa definició de l’objectiu d’estabilitat pressupostària, aquest principi s’ha d’aconseguir durant el cicle econòmic. Per tant, això requereix l’elaboració d’escenaris pressupostaris plurianuals, compatibles amb el pressupost anual (article 4 del TRLEGP). L’elaboració d’aquests escenaris correspondrà a l’entitat local de què depengui el consorci, però afectarà l’elaboració del pressupost anual del consorci, perquè haurà d’ajustar-se a l’escenari esmentat.
- *Principi de transparència*: Els pressupostos i la seva liquidació hauran de contenir informació suficient i adequada per permetre la verificació del compliment del principi d’estabilitat pressupostària i l’observança de les normes comunitàries en matèria de comptabilitat nacional (article 5 del TRLEGP).
- *Principi d’eficiència*: Les polítiques de despesa pública hauran de tenir en compte la situació econòmica i el compliment de l’objectiu d’estabilitat pressupostària i s’executaran amb criteris d’eficàcia, eficiència i qualitat (article 6 del TRLEGP).²⁰²

b) Contingut

D’acord amb l’article 165.1 del TRLHL, el contingut dels pressupostos integrants del pressupost general del consorci serà:

- Els estats de despeses, en què s’inclouran, amb la deguda especificació, els crèdits necessaris per atendre el compliment d’obligacions.
- Els estats d’ingressos, en què figuraran les estimacions dels diferents recursos econòmics a liquidar durant l’exercici.

202. De fet l’article 31 de la CE ja recull el criteri d’eficàcia i eficiència en la programació i execució de la despesa pública.

- Les bases d'execució, que contindran l'adaptació de les disposicions generals en matèria pressupostària a l'organització i les circumstàncies del mateix consorci. Entre d'altres matèries regularan (article 8 del RP):
 - Els nivells de vinculació jurídica dels crèdits (d'acord amb el que disposen els articles 27 a 30 del RP).
 - La relació expressa i taxativa dels crèdits que es declarin ampliables i la tramitació de les ampliacions de crèdit, amb el detall dels recursos afectats (d'acord amb el que disposa l'article 39 del RP).
 - La regulació de les transferències de crèdit (d'acord amb el que disposen els articles 40 a 42 del RP).
 - La tramitació dels expedients de generació de crèdits (d'acord amb el que disposen els articles 43 a 46 del RP).
 - La tramitació dels expedients d'incorporació de romanents de crèdit (d'acord amb el que disposen els articles 47 i 48 del RP).
 - Les normes que regulen el procediment d'execució del pressupost.
 - Les desconcentracions o delegacions en matèria d'autoritzacions i disposicions de despeses i de reconeixement d'obligacions.
 - Els documents i requisits que, d'acord amb el tipus de despesa, justifiquen el reconeixement de l'obligació.
 - D'acord amb el que disposa l'article 5.2 de la LGS, en el cas que els estatuts del consorci o la seva norma fundacional no contemplin la regulació de les subvencions que pugui concedir i no s'hagi dictat cap altra norma específica, s'haurà de regular en les bases d'execució, d'acord amb el que estableix l'article 17.2 de la l'esmentada llei.
 - Els casos en què es puguin acumular diferents fases d'execució de la despesa en un únic acte administratiu (d'acord amb el que disposen els articles 67 i 68 del RP).
 - Les normes que regulin el lliurament d'ordres de pagament a justificar i bestretes de caixa fixa (d'acord amb el que disposen els articles 69 a 76 del RP).
 - La regulació dels compromisos de despeses plurianuals (d'acord amb el que disposen els articles 174 del TRLHL i 79 a 88 del RP).

c) *Estructura*

L'estructura pressupostària és la concreció del principi d'especialitat qualitativa.²⁰³ Els crèdits per a despeses i també les previsions d'ingressos han de figurar com a classificats segons l'estructura aprovada per Ordre EHA/3565/2008.

Les despeses es classificaran atenent una triple classificació:

- a) Per unitats orgàniques (opcional): Distingint els diferents òrgans gestors.
- b) Per programes: Tenint en compte les finalitats i els objectius dels crèdits. S'estructuraran en àrees de despesa, polítiques de despesa i grups de programes, i es podran desenvolupar en programes i subprogrames. Aquesta estructura es detalla en l'annex I de la citada Ordre.
- c) Econòmica: En funció de la naturalesa econòmica dels crèdits, es podran desenvolupar en capítols, articles, conceptes i subconceptes, diferenciant entre operacions corrents i de capital. Aquesta estructura es detalla en l'annex III de l'ordre esmentada.

La conjunció d'aquesta classificació doble (o triple, si s'utilitza la classificació orgànica) determina les aplicacions pressupostàries, l'expressió xifrada de les quals són els crèdits pressupostaris.

Els ingressos es classificaran atenent una doble classificació:

- a) Per unitats orgàniques (opcional).
- b) Econòmica: En funció de la naturalesa econòmica dels ingressos es podran desenvolupar en capítols, articles, conceptes i subconceptes, i es distingiran operacions corrents i de capital. Aquesta estructura es detalla a l'annex IV de l'ordre esmentada.

d) *Elaboració i tramitació*

Les particularitats i especificacions del règim financer que han de regular els estatuts dels consorcis locals, d'acord amb el que ja s'ha examinat,²⁰⁴ cobren especial transcendència en el procediment d'elaboració i tramitació del pressupost. Seran, doncs, els estatuts els que hauran de determinar els òrgans competents per elaborar i aprovar el pressupost.

203. Article 167 del TRLHL.

204. Articles 110.3 del TRRL i 271 del LMRLC.

La documentació que s'ha d'unir al pressupost, a més a més dels estats de despeses i d'ingressos i de les bases d'execució del pressupost serà la següent (segons que estableixen els articles 166 i 168 del TRLHL):

- Annexos:

- Els plans i programes d'inversió a quatre anys que pugui formular el consorci. Les inversions s'identificaran mitjançant un codi, en els termes regulats en l'article 13.4 del RP.
- Els programes anuals d'actuació, inversions i finançament de les societats mercantils participades íntegrament o majoritàriament pel consorci (PAIF). D'acord amb l'article 114 del RP, el PAIF es compon de:
 - Estat d'inversions reals i financeres que s'efectuaran durant l'exercici.
 - Estat de les fonts de finançament d'aquestes inversions.
 - Relació dels objectius a aconseguir i de les rendes que s'espera generar.
 - Memòria de les activitats que hagin de portar-se a terme durant l'exercici.
- L'estat de consolidació del pressupost del mateix consorci amb els dels seus organismes autònoms i estats de previsió de les seves societats mercantils (tot i que la llei no ho especifica, cal interpretar que es refereix només a les societats mercantils íntegrament participades pel consorci). Aquest estat s'elaborarà seguint les normes establertes als articles 115 a 118 del RP.
- L'estat de previsió de moviments i situació del deute.

- Documentació complementària:

- La memòria explicativa.
- La liquidació del pressupost de l'exercici anterior.
- L'avanç de liquidació del pressupost de l'exercici actual (almenys dels sis primers mesos).
- Annex de personal: relació valorada dels llocs de treball pressupostats.
- Annex d'inversions que es duran a terme durant l'exercici.
- Un informe econòmic i financer en què s'exposin les bases utilitzades per a l'estimació dels ingressos, la suficiència dels crèdits per atendre els compromisos i obligacions que puguin resultar exigibles i el funcionament dels serveis, i l'efectiu anivellament del pressupost (equilibri).
- Els estats de previsió de despeses i ingressos de les societats mercantils participades majoritàriament.

Aquesta documentació serà la mateixa per a cada un dels organismes autònoms dependents del consorci.

Els estats de previsió de despeses i d'ingressos de les societats mercantils (i també de les entitats públiques empresarials, per aplicació d'allò que disposa la disposició transitòria segona de la Llei 57/2003, de mesures per a la modernització del govern local) estarà format pels següents documents, tal com recull l'article 112 del RP:

- Previsió del compte d'explotació
- Previsió d'altres resultats
- Previsió del compte de pèrdues i guanys
- Pressupost de capital

Caldrà considerar que aquests comptes estan referits actualment, després de la reforma comptable operada per la Llei 16/2007, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seva harmonització internacional amb base a la normativa de la Unió Europea, i, posteriorment, pels RD 1514/2007 i 1515/2007, pels quals s'aproven el PGC i el PGC de petites i mitjanes empreses, als estats regulats en aquests reials decrets, és a dir:

- Compte de resultats
- Estat de fluxos d'efectiu

Aquesta adaptació que no s'ha produït en la normativa local, sí que s'ha produït en la normativa estatal (article 64.2 de la LGP).

El calendari d'elaboració, tramitació i aprovació del pressupost serà el següent (tal com disposen els articles 168 i 169 del TRLHL i 18 i 20 del RP):

- 15 de setembre: Tramesa dels pressupostos dels organismes autònoms del consorci i dels estats de previsió de les societats mercantils dependents, proposats inicialment pels òrgans competents, segons els seus estatuts.
- 30 de setembre: Tramesa del projecte de pressupost general a la intervenció del consorci per a l'informe preceptiu.
- 15 d'octubre: Tramesa a l'òrgan competent del consorci per a la seva aprovació.
- Un cop aprovat inicialment, exposició al públic en el termini de 15 dies hàbils, amb l'anunci previ en el taulell d'anuncis del consorci i en el BOP, a efectes de reclamacions.

- Resolució de reclamacions i aprovació definitiva o aprovació automàtica en cas que no se'n produeixin.
- Anunci d'aprovació definitiva amb el resum per capítols en el BOP, abans del 31 de desembre.
- Entrada en vigor, l'1 de gener.
- Tramesa de còpia del pressupost definitivament aprovat a l'Administració de l'Estat i de la comunitat autònoma.

Si el dia 1 de gener el pressupost no està definitivament aprovat, es prorrogarà el de l'exercici anterior, en els termes regulats en els articles 169.6 del TRLHL i 21 del RP.

e) *Modificacions*

El pressupost del consorci es podrà modificar durant l'exercici, per tal d'evitar situacions absurdes derivades dels principis pressupostaris d'especialitat quantitativa, qualitativa i temporal. Per això, la normativa pressupostària local regula les modificacions de crèdit en el pressupost.

Qualsevol modificació de crèdit ha de garantir el manteniment de l'equilibri pressupostari (article 16 del RP).

En general, la tramitació dels expedients de modificació de crèdit haurà de ser igual que la seguida en l'aprovació del pressupost. S'exceptuen d'aquesta regla determinades modificacions de crèdit segons el que estableixin les bases d'execució del pressupost.

Els diferents tipus de modificacions de crèdit són les que figuren en el quadre següent:

Denominació	Causa	Finançament	Òrgan
Crèdit extraordinari (art.177 del TRLHL i del 35 al 38 del RP)	Inexistència de crèdit per a una despesa: - Concreta - Inajornable - A nivell de vinculació	- Romanent de tresoreria - Majors ingressos recaptats sobre els previstos - Nous ingressos - Baixes per anul·lació de crèdits pressupostaris - Operació de crèdit extraordinària (límits: mandat; 5 % op. corrents; 25 % càrrega financera)	L'òrgan que determini els estatuts

Suplement de crèdit (art.177 del TRLHL i del 35 al 38 del RP)	Insuficiència de crèdit per a una despesa: - Concreta - Inajornable - A nivell de vinculació	- Romanent de tresoreria - Majors ingressos recaptats sobre els previstos - Nous ingressos - Baixes per anul·lació de crèdits pressupostaris - Operació de crèdit extraordinària (límits: mandat; 5 % op. corrents; 25 % càrrega financera).	L'òrgan que determini els estatuts
Ampliació de crèdit (art.178 de TRLHL i 39 del RP)	Existència de partida pressupostària ampliable (segons bases d'execució) i realització de l'ingrés per sobre de les previsions	- Ingrés expressament afectat per bases d'execució	Segons bases d'execució
Generació de crèdit (art.181 del TRLHL i del 43 al 46 del RP)	Creació o augment de crèdit per nous o majors ingressos no previstos de naturalesa no tributària, concretament:	- Aportacions o compromisos fermes - Alienació de béns - Prestació de serveis - Reembossaments de crèdits	Segons bases d'execució
Transferències de crèdit (art.179 i 180 del TRLHL i del 40 al 42 del RP)	Traspàs de crèdit entre partides: Limitacions: - No existeixen crèdits ampliables ni extraordinaris. - No es poden incrementar partides minorades (excepte de personal). - No es poden minorar partides incrementades (excepte de personal), ni incorporacions de romanent.	- Minoracions d'altres partides	- Segons bases d'execució. - L'òrgan que determini els estatuts quan siguin entre grups de funció (excepte personal).

Incorporacions de romanent de crèdit (art.182 del TRLHL i del 47 al 48 del RP) Limitació: 1 any.	- Crèdits extraordinaris, suplement de crèdit i transferències de crèdit de l'últim trimestre de l'exercici anterior. - Compromisos de despesa. - Crèdits finançats amb ingressos recaptats afectats. - Crèdits finançats amb recursos afectats. - Crèdits per operacions de capital.	- Romanent de tresoreria - Nous o majors ingressos	Segons bases d'execució del pressupost.
Baixes per anul·lació de crèdits (de l'art.49 al 51 del RD 500/90)	- Contrapartida financera d'altres modificacions de crèdit. - Finançament de romanents de tresoreria negatius. - Altres acords plenaris.		L'òrgan que determini els estatuts

f) Execució del pressupost

L'execució del pressupost està regulada de l'article 183 al 190 del TRLHL i del 52 al 78 del RP. Aquesta regulació només afecta la despesa, ja que l'execució de l'ingrés no està subjecte a la voluntat dels gestors del pressupost, sinó que és una conseqüència de les lleis, els reglaments i les ordenances en matèria fiscal o en relació amb altres ingressos de dret públic i, fins i tot, de dret privat. L'estat d'ingressos del pressupost està mancat de tota rellevància jurídica, perquè no autoritza ni obliga a recaptar els respectius recursos, ni tampoc pot incidir (positivament o negativament) en l'ordenament jurídic vigent dels ingressos públics. Això comporta: a) que la consignació pressupostària d'ingressos tingui efectes merament declaratius, mai constitutius del dret de crèdit del consorci; b) que la no-inclusió d'un ingrés en els estats de previsió del pressupost no produeixi "la il·legitimitat" de la seva recaptació, ni tampoc eximeixi del deure de realitzar l'ingrés, i; c) que no es pugui aplicar el principi d'especialitat pressupostària en matèria d'ingressos.

Per contra, l'execució de la despesa pública es porta a terme mitjançant una sèrie d'actes concatenats jurídicament, que formen un autèntic procediment administratiu. Per tant, es pot concloure que la realització de la despesa pública és discrecional quant a la seva elecció (no arbitrària), i reglada quant al procediment per executar-la; és l'anomenat "procediment d'execució de la despesa".

Així doncs, la gestió del pressupost es limita als actes de realització dels crèdits autoritzats: ordenació de despeses i ordenació de pagaments. L'òrgan competent per a la gestió del pressupost serà el que determinin els estatuts del consorci i les bases d'execució del pressupost. El procediment de gestió del pressupost es constitueix en un autèntic procediment administratiu, subjecte a les disposicions del TRLHL, del RP i de les bases d'execució del pressupost, tenint en compte el que per a cada cas estableixin les disposicions generals, especials o sectorials en la matèria i els mateixos estatuts del consorci.

Segons el que disposen els articles 183 del TRLHL i 52 del RP, la gestió del pressupost s'ha d'ajustar a la legalitat administrativa i a la legalitat pressupostària i es realitzarà en les següents fases:

Fase	Denominació	Regulació	Descripció
A A /	Autorització de la despesa	Art. 54 Rp	• Acte mitjançant el qual s'acorda la realització d'una despesa determinada per una quantia certa o aproximada, reservant per a tal finalitat la totalitat o part d'un crèdit pressupostari. • Inici del procediment d'execució de la despesa. • No implica relacions amb tercers, és lliurament revocable. • No té repercussions patrimonials. • És la determinació de l'objecte de la despesa.
D D /	Disposició o compromís de la despesa	Art. 56 Rp	• Acte mitjançant el qual s'acorda, després del compliment dels tràmits legalment establerts, la realització de despeses, prèviament autoritzades, per un import exactament determinat. • És la fase posterior a la "a".

			• És un acte amb rellevància jurídica en front de tercers, vinculant el consorci a la realització d'una despesa concreta i determinada tant en la seva quantia com en les condicions d'execució. • No té repercussions patrimonials. • És la determinació de l'adjudicatari i de la quantia.
Ad Ad /	Autorització-disposició de la despesa	Art. 67 Rp. Segons bases d'execució.	• Igual que els dos anteriors junts i simultanis.
O O /	Reconeixement de l'obligació	Art. 58 Rp	• Acte mitjançant el qual es declara l'existència d'un crèdit exigible contra el consorci derivat d'una despesa autoritzada i compromesa. • Té repercussions patrimonials. • La prestació o lliurament s'ha d'haver realitzat i acreditat amb document justificatiu suficient (revisat i conformat), segons les bases d'execució. • És el naixement d'un creditor. • És l'última fase de l'ordenació de la despesa.
Ado Ado /	Autorització-disposició-reconeixement de la despesa	Art. 67 Rp. Segons bases d'execució	• Igual que en les fases "a"; "d" i "o" anteriors juntes i simultànies.
P P /	Ordenació del pagament (No en entitats menors de 5.000 Habitants)	Art. 61 Del rp	• Acte mitjançant el qual l'ordenador de pagaments, d'acord amb una obligació reconeguda i liquidada, lliura la corresponent ordre de pagament contra la tresoreria del consorci. • El lliurament d'ordres de pagament s'ajustarà al pla de disposicions de fons (prioritats: personal; obligacions de tancats). • No té repercussions patrimonials. • És l'inici de la fase d'ordenació del pagament.
Pagament	Realització material del pagament	Art. 177.1.A i e del trlrhl	• Té repercussions patrimonials. • Tanca el cicle de gestió de despeses.

g) Liquidació

Segons la definició de la IGAE,²⁰⁵ en comptabilitat pública s'entén per liquidació "l'operació mitjançant la qual [...] es determina i presenta la situació final d'un conjunt d'actuacions". D'acord amb aquesta definició, la liquidació del pressupost serà la fase final de la vida del pressupost i consistirà a determinar l'execució real del pressupost inicialment aprovat, com a conseqüència de l'exercici de l'activitat econòmica i financera portada a terme per l'entitat comptable –en aquest cas²⁰⁶ el consorci– durant el període vigència del pressupost, és a dir, durant l'any natural.

Cal recordar a l'hora de realitzar la liquidació del pressupost, el principi pressupostari d'anualitat, segons el qual, s'imputaran al pressupost els drets liquidats en l'exercici, qualsevol que sigui el període de què derivin, i les obligacions reconegudes durant l'exercici (article 163 del TRLHL).

La liquidació del pressupost, es regula en l'article 191 del TRLHL, i el seu tenor literal és el següent:

"1. El pressupost de cada exercici es liquidarà en el moment de la recaptació de drets i el pagament d'obligacions el 31 de desembre de l'any natural corresponent, i quedaran a càrrec de la tresoreria local els ingressos i pagaments pendents, segons les seves respectives contraccions.

2. Les obligacions reconegudes i liquidades no satisfetes l'últim dia de l'exercici, els drets pendents de cobrament i els fons líquids el 31 de desembre configuraran el romanent de tresoreria de l'entitat local. La quantificació del romanent de tresoreria haurà de portar-se a terme tenint en compte els possibles ingressos afectats i minorant d'acord amb el que reglamentàriament s'estableixin els drets pendents de cobrament que es considerin de difícil o impossible recaptació.

3. Les entitats locals hauran de confeccionar la liquidació del seu pressupost abans del dia primer de març de l'exercici següent."

Més precís és l'article 93 del RP que especifica:

205. Intervención General de la Administración del Estado, *Diccionario terminológico*, Ministerio de Hacienda, 2002.

206. Sagalés Guillamón, Juan Ramon, *La elaboración de las cuentas anuales de las entidades locales*, Bayer Hnos. 2004.

- “1. La liquidació del pressupost posarà de manifest:
- a) Respecte del pressupost de despeses, i per a cada partida pressupostària, els crèdits inicials, les seves modificacions i els crèdits definitius, les despeses autoritzades i compromeses, les obligacions reconegudes, els pagaments ordenats i els pagaments realitzats.
 - b) Respecte del pressupost d'ingressos, i per a cada concepte, les previsions inicials, les seves modificacions i les previsions definitives, els drets reconeguts i anul·lats així com els recaptats nets.
2. Com a conseqüència de la liquidació del pressupost hauran de determinar-se:
- a) Els drets pendents de cobrament i les obligacions pendents de pagament el 31 de desembre.
 - b) El resultat pressupostari de l'exercici.
 - c) Els romanents de crèdit.
 - d) El romanent de tresoreria.”

Els articles 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102 i 103 del RP regulen la manera de calcular i d'obtenir les magnituds esmentades en l'article 93 d'aquest text legal.

Els resultats obtinguts es plasmaran en els estats següents:

(DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD)									
(EJERCICIO)									
ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO									
I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS									
PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			GASTOS COMPROMETIDOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	PAGOS	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE	REMANENTES DE CRÉDITO
		INICIALES	MODIFICAC.	DEFINITIVOS					

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

COMPONENTES	IMPORTES		IMPORTES	
	AÑO		AÑO ANTERIOR	
1. (+) Fondos líquidos.....		-----		-----
2. (+) Derechos pendientes de cobro		-----		
- (+) del Presupuesto corriente.....	-----		-----	
- (+) de Presupuestos cerrados.....	-----		-----	
- (+) de operaciones no presupuestarias.....	-----		-----	
- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva.....	-----		-----	
3. (-) Obligaciones pendientes de pago.....		-----		-----
- (+) del Presupuesto corriente.....	-----		-----	
- (+) de Presupuestos cerrados.....	-----		-----	
- (+) de operaciones no presupuestarias.....	-----		-----	
- (-) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva.....	-----		-----	
I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3)		-----		-----
II. Saldos de dudoso cobro		-----		-----
III. Exceso de financiación afectada		-----		-----
IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I - II - III)		-----		-----

L'òrgan competent per aprovar la liquidació, confeccionada abans del dia 1 de març, serà el que determinarà els estatuts del consorci, amb el previ informe de la seva intervenció. En els organismes autònoms dependents es farà igual, però la proposta de liquidació anirà a càrrec de l'òrgan competent estatutàriament.²⁰⁷ De les liquidacions aprovades així com dels estats financers de les societats mercantils dependents es donarà compte a l'òrgan que prevegin els estatuts del consorci en la primera sessió que celebri.²⁰⁸ S'haurà de trametre a la Generalitat i al Ministeri d'Economia i Hisenda la còpia de les liquidacions, abans del 31 de març.²⁰⁹

1.4.2.1.2. Consorcis empresarials o comercials

Tal com veïem, l'article 320.2 del ROAS imposa als consorcis l'obligació d'aprovar un pressupost anual d'explotació i d'inversions que, quan no gestionin serveis públics locals, no cal que s'ajusti a les disposicions de règim

207. Article 192 del TRLHL.
208. Article 193.4 del TRLHL.
209. Article 193.5 del TRLHL.

local.²¹⁰ D'acord amb això, el seu règim pressupostari resulta indeterminat. En aquest cas sí que hauran de ser els estatuts del consorci els que especifiquin el contingut i les normes d'elaboració, aprovació, execució i liquidació d'aquest pressupost. I tot això independentment que, en termes de comptabilitat nacional, puguin ser considerats dins del sector d'administracions públiques.²¹¹

En l'Estat el règim pressupostari dels consorcis considerats sector públic empresarial està ben definit en l'article 64 de la LGP. El pressupost d'aquests consorcis estarà integrat per un pressupost d'explotació i un pressupost de capital. Observem una gran similitud amb el que preveu l'article 320.2 del ROAS. Per tant, la normativa estatal pot ser un punt de referència. Aquests pressupostos es concreten en una previsió del compte de resultats (pressupost d'explotació) i de l'estat de fluxos d'efectiu (pressupost de capital), als quals s'unirà una previsió del balanç. Aquests pressupostos no estan subjectes al principi d'especialitat, i constitueixen les seves previsions meres estimacions que, en cap cas, tenen caràcter limitatiu. En definitiva, aquests pressupostos vindrien a ser els estats de previsió d'ingressos i despeses i els programes d'actuació, inversions i finançament, previstos en la normativa local per a les societats mercantils.

Una altra opció seria adaptar el pressupost d'aquests consorcis al que regula la normativa de règim local per als ja extingits organismes autònoms comercials i industrials.²¹² El règim d'aquestes entitats és mixt; d'una banda disposen d'un pressupost administratiu amb les mateixes característiques que el que hem analitzat en relació amb els consorcis "administratius", i de l'altra, aquest pressupost es complementa amb uns estats de previsió per a les seves operacions comercials, els quals no tenen caràcter limitatiu, una previsió del compte d'explotació i un quadre de finançament (d'origen i aplicació de fons).

Com a conclusió i tal com es posava de manifest al principi, els estatuts hauran de regular detalladament el règim pressupostari d'aquests consorcis, que podrà revestir una de les formes següents:

210. Aquests consorcis, seguint la doctrina emanada de la sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999, serien els que no tindrien el caràcter d'entitat local.

211. Com, de fet, també s'hi poden incloure altres formes instrumentals com societats mercantils i fundacions, segons els criteris establerts en l'article 2 del TRLEGP.

212. Articles 106 a 110 del RP.

- Pressupost administratiu d'acord amb la normativa de règim local.
- Pressupost d'explotació i d'inversions que aplicarà subsidiàriament l'establert en la normativa estatal.
- Pressupost d'explotació i d'inversions similar al de les societats mercantils locals.
- Pressupost administratiu i comercial anàleg al dels organismes autònoms comercials i industrials (ja suprimits).

1.4.2.2. Consorcis estatals

Els consorcis estatals a l'efecte pressupostari es divideixen en consorcis del sector públic administratiu i consorcis del sector públic empresarial, segons els criteris exposats en l'apartat 1.5.1.1.

Els pressupostos dels consorcis, tant administratius com empresarials, s'integren en els pressupostos generals de l'Estat.²¹³ La normativa pressupostària estatal està continguda en la LGP i en les ordres d'elaboració dels pressupostos generals de l'Estat de cada exercici. Els principis pressupostaris als quals s'han d'ajustar els pressupostos de les entitats que s'integrin en els pressupostos generals de l'Estat i que tinguin caràcter limitatiu (a l'efecte que aquí ens interessa serien els consorcis estatals administratius),²¹⁴ són similars als que hem vist en relació amb el pressupost de les entitats locals i seran els següents:

- Principis de programació pressupostària (article 26 de la LGP):
 - Principi d'estabilitat pressupostària.
 - Principi de plurianualitat.
 - Principi de transparència.
 - Principi d'eficiència.
- Principis de gestió pressupostària (article 27 de la LGP):
 - Principi d'annualitat.

213. Article 33.1 de la LGP.

214. S'ha de recordar que hi ha determinats consorcis estatals del sector públic administratiu, amb pressupost estimatiu. Aquests consorcis es regeixen als efectes pressupostaris per la normativa dels consorcis estatals del sector públic empresarial, tot i que d'acord amb la definició de l'article 2.1. *h* tinguin naturalesa administrativa.

- Principi d'especialitat (qualitativa –al nivell de vinculació serà el nivell d'especificació amb el qual apareguin en el pressupost-, quantitativa i temporal).
- Principi de no-afectació.
- Principi de pressupost brut.
- Principi d'unitat de caixa (article 91. b) de la LGP).

L'estructura pressupostària està regulada de l'article 39 al 41 de la LGP, amb caràcter general, i en les ordres d'elaboració dels pressupostos generals de l'Estat de cada exercici.

El procediment d'elaboració i aprovació dels pressupostos generals de l'Estat està emmarcat en la programació plurianual que determina els escenaris d'ingressos i despeses als quals s'han d'ajustar els pressupostos anuals i, per tant, també els dels consorcis del sector públic administratiu. Aquest procediment s'ajustarà al que disposen els articles 36 i 37 de la LGP i les ordres d'elaboració dels pressupostos generals de l'estat de cada exercici.

Els pressupostos dels consorcis administratius amb pressupost de despeses estimatiu i els consorcis empresarials no estaran subjectes al principi d'especialitat i hauran d'elaborar un pressupost d'explotació –previsió del compte de resultats– i un pressupost de capital –previsió de l'estat de fluxos d'efectiu-, d'acord amb el que disposa l'article 64 de la LGP. A més a més, també elaboraran un programa d'actuació plurianual, configurat pels mateixos estats que els pressupostos d'explotació i de capital, amb les dades previstes per a l'exercici pressupostari corresponent i els dos següents, acompanyats de la informació següent:²¹⁵

- Hipòtesi d'evolució de les principals magnituds macroeconòmiques.
- Línies estratègiques.
- Previsions plurianuals d'objectius.
- Memòria d'actuacions.
- Programa d'inversions.
- Pla financer del període.
- Altra documentació que determini el Ministeri d'Economia i Hisenda.

215. Article 65 de la LGP.

1.4.2.3. Consorcis autonòmics

La totalitat dels consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya s'agrupen en un subsector propi: els consorcis, ja que tots es consideren administracions públiques segons els criteris del SEC 95. El seu pressupost s'integra en els pressupostos del sector públic de la Generalitat de Catalunya.²¹⁶ La seva estructura és la regulada a l'article 30 del TRLFPC i l'article 6 de l'Ordre ECF/183/2009 (pel que fa al pressupost per al 2010), per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a l'any 2010. El contingut dels pressupostos d'aquests consorcis està integrat pels estats de despeses i d'ingressos, elaborats d'acord amb l'estructura pressupostària esmentada²¹⁷ i es complementa amb uns estats de previsió del compte de resultats i del balanç i amb la documentació annexa següent:

- Memòria de programa.
- Annex d'inversions reals.
- Informe econòmic i financer.
- Memòria de subvencions.
- Memòria d'arrendaments i compres d'immobles.

El procediment d'elaboració, tramitació i aprovació està regulat en els articles 31 i 32 del TRLFPC i en les ordres d'elaboració dels pressupostos.²¹⁸

Pel que fa als principis i les regles als quals s'ha d'ajustar el pressupost dels consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya, tal com ja dèiem en l'apartat 1.5.1.2, existeix un buit legal i, per tant, no es pot concloure que els siguin d'aplicació els principis pressupostaris "clàssics", en particular el principi d'especialitat pressupostària, ja que els principis d'anualitat, desafectació, pressupost brut i unitat de caixa són inherents al règim pressupostari i els principis d'estabilitat pressupostària, plurianualitat, transparència

216. Article 5 de l'Ordre ECF/183/2009, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a l'any 2010.

217. A l'efecte de possibilitar l'elaboració del pressupost ajustat a aquesta estructura, per Resolució de 26 de març del 2009, conjunta de la Direcció General de Pressupostos i de la Intervenció General, s'ha aprovat una guia d'equivalències entre partides comptables i pressupostàries per a les entitats del sector públic de la Generalitat.

218. Article 4 de l'Ordre ECF/183/2009, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a l'any 2010.

i eficiència són preceptius d'acord amb normativa d'estabilitat pressupostària, en particular la Llei orgànica 5/2001, complementària a la Llei general d'estabilitat pressupostària.²¹⁹

1.4.2.4. Consorcis controlats pel sector públic

Quan la participació de l'Estat en aquests consorcis, tot i ser minoritària, representi la més elevada de les administracions participants, els seus pressupostos s'adjuntaran als Pressupostos Generals de l'Estat a efectes informatius i contindran un pressupost d'explotació i un de capital, de forma anàloga als consorcis empresarials estatals, d'acord amb el que disposen la disposició adicional novena de la LGP i els articles 2.2, 6.3.8 i disposició final cinquena de l'Ordre EHA/994/2009, per la qual es dicten normes per a l'elaboració dels pressupostos generals de l'Estat per al 2010.

Els consorcis en els quals la Generalitat de Catalunya no disposi de participació majoritària, però que d'acord amb la metodologia SEC estiguin classificats dins del sector Administració Pública de la Generalitat, hauran d'elaborar uns estats de previsió del balanç i del compte de pèrdues i guanys que s'inclourà com a documentació annexa als pressupostos generals de la Generalitat, segons el que disposen els articles 5.2 i 7.4.2 de l'Ordre ECF/183/2009, per la qual es dicten normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2010. A més a més, d'acord amb el que regula l'article 6.1. de l'esmentada ordre, també hauran d'elaborar un pressupost d'ingressos i de despeses, segons l'estructura determinada en aquesta disposició, utilitzant a aquests efectes la guia d'equivalències entre partides comptables i pressupostàries per a les entitats del sector públic de la Generalitat.²²⁰

El règim pressupostari dels consorcis controlats pel sector públic local juntament amb altres administracions i/o entitats sense finalitats de lucre, en els quals la participació de les entitats locals respecte d'altres entitats públiques sigui majoritària o bé que, tot i no ser-ho, aquesta participació representi el percentatge més elevat es determinarà de la forma següent:

219. Aquesta Llei estableix l'aplicació de la Llei general d'estabilitat pressupostària a les CA, i el seu article 2 enumera els principis esmentats.

220. Vegeu nota 217.

- a) Consorcis controlats pel sector públic en què la participació de les entitats locals respecte d'altres entitats públiques sigui majoritària, sense que cap d'aquestes entitats locals disposi d'una participació majoritària, però que tinguin caràcter local: el seu règim pressupostari dependrà de si l'objecte d'aquests consorcis és la prestació de serveis públics locals o no. I s'aplicarà, en cada cas, el règim pressupostari que correspongui segons el que hem vist quan s'ha tractat el règim pressupostari dels consorcis locals en l'apartat 1.4.2.1.
- b) Consorcis controlats pel sector públic en què la participació de les entitats locals respecte d'altres entitats públiques no sigui majoritària, però en què aquesta participació representi el percentatge més elevat: en aquest cas ja no es pot considerar el consorci com una entitat local, llevat que així ho determinin els seus estatuts i, per tant, el seu règim pressupostari serà el que s'estableixi en els estatuts, sense perjudici que s'hagin de sotmetre a les directrius que estableixi l'entitat local a la qual s'adscrigui d'acord amb les normes recollides en l'article 2 del RLGEF, en relació amb el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

1.4.3. Règim comptable

D'acord amb la naturalesa dels diferents consorcis, podem establir l'esquema següent:

Règim comptable dels consorcis

Consortis estatals (*)	Consortis administratius	Amb pressupost limitatiu: règim de comptabilitat pública; aplicació del PGCP
		Amb pressupost estimatiu: règim de comptabilitat pública; aplicació del PGCP
	Consortis empresarials: règim de comptabilitat pública; aplicació del PCG de l'empresa	

(*) No obstant això, els consorcis preexistents en l'entrada en vigor de la LGP, conservaran el règim pressupostari, econòmic i financer, de comptabilitat i control, establert per les seves lleis reguladores o mitjançant la norma reglamentària o per acord del Consell de Ministres amb anterioritat a l'esmentada entrada en vigor, segons estableix la disposició addicional tretzena d'aquesta Llei.

Consortis de la Generalitat	Consortis administratius (*): règim de comptabilitat pública; aplicació del PGCP de la Generalitat. ²²¹
	Consortis empresarials (*): no n'existeix cap

(*) Segons criteris del sistema europeu de comptes SEC 95: regla del 50 %. Seran administratius quan no es financin majoritàriament amb ingressos de mercat i empresarials quan es financin majoritàriament amb ingressos de mercat.

Consortis locals	Consortis que gestionen serveis públics locals: administratius: règim de comptabilitat pública; aplicació del PGCP.
	Consortis que no gestionen serveis públics locals: empresarials o comercials: règim de comptabilitat pública; aplicació del PGC de l'empresa.
Consortis controlats pel sector públic	Consortis en què la participació més elevada sigui l'estatal: el model comptable serà el que estableixin els seus estatuts.
	Consortis que, d'acord amb els criteris del SEC 95, s'integrin en el subsector de l'Administració Pública de la Generalitat: el model comptable serà el que estableixin els seus estatuts.
	Consortis que d'acord amb els criteris del RLGP s'integrin en el subsector públic local: s'aplicarà un dels dos models dels consorcis locals, segons el que disposin els seus estatuts.

1.4.3.1. Consortis locals

D'acord amb el que disposa l'article 320.4 del ROAS, el règim de comptabilitat dels consorcis locals serà el de comptabilitat pública. La subjecció al règim de comptabilitat pública comporta l'obligació de retre comptes al TC, tal com estableix l'article 201 del TRLHL, sense perjudici de les facultats que en matèria de fiscalització externa de les entitats locals tinguin atribuïts, en l'àmbit de les diferents CA, els òrgans de control extern previstos en els respectius estatuts.²²²

Curiosament, no ha estat fins a la nova llei de la Sindicatura de Comptes (Llei 18/2010, de 7 de juny), conseqüència del desplegament de l'Estatutu d'Autonomia del 2006, que, de forma explícita (article 3), s'han inclòs els consorcis participats o finançats majoritàriament per la Generalitat, per

221. La Generalitat va aprovar el PGC pública adaptat a la seva administració per Ordre de 16 de juliol de 1996 del Departament d'Economia i Finances.

222. Article 223.4 del TRLHL.

les corporacions locals o per les universitats públiques en la delimitació de l'àmbit subjectiu de les entitats subjectes al control extern de la Sindicatura de Comptes. Doncs ni la Llei 2/1982 orgànica del Tribunal de Comptes, ni la anterior llei de la Sindicatura de Comptes (6/1984) contemplaven els consorcis dintre del seu àmbit d'actuació. L'article 2. a de la Llei orgànica del Tribunal de Comptes determina com a funció del TC la fiscalització externa de l'activitat econòmica i financera del sector públic, i l'article 4.1 estableix la delimitació del sector públic que queda integrat per l'Administració de l'Estat, les CA, les corporacions locals, les entitats gestores de la Seguretat Social, els organismes autònoms i les societats estatals i altres empreses públiques. Resultava paradoxal que, mentre la normativa de règim local sotmet als consorcis a l'obligació de retre comptes al TC i a la Sindicatura de Comptes, la normativa d'aquests òrgans constitucionals o estatutaris els exclouessin. No obstant això, la interpretació conjunta d'aquestes normes amb el que disposa l'article 136.1 de la CE, que atorga al TC el caràcter d'òrgan suprem de fiscalització dels comptes i de la gestió econòmica del sector públic, i amb el que disposa l'article 80.1 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya que, en termes similars, configura la Sindicatura de Comptes com l'òrgan de fiscalització externa dels comptes, de la gestió econòmica i del control d'eficiència de la Generalitat, dels ens locals i de la resta del sector públic de Catalunya, ja ens portava a concloure que les relacions d'ens integrants del sector públic contingudes en els articles 4.1 de la Llei orgànica del Tribunal de Comptes i 5 de la anterior Llei de la Sindicatura de Comptes no constituïen un *numerus clausus* (ja que, per exemple, tampoc inclouien les entitats públiques empresarials, ni altres personificacions públiques). Per això, atès el caràcter públic dels consorcis (participats o finançats majoritàriament per entitats públiques), s'han de considerar inclosos en l'àmbit de fiscalització externa del TC; i també –de forma expressa en l'actualitat– en el de la Sindicatura de Comptes.

1.4.3.1.1. *Consortis administratius*

Com hem vist aquests consorcis hauran d'adaptar el seu règim de comptabilitat a la mateixa normativa de règim local i general.²²³ Per tant, els seran d'aplicació les normes sobre comptabilitat i elaboració de comptes anuals

223. Article 320.3 del ROAS.

recollides en el capítol III del títol VI del TRLHL, i a les instruccions de comptabilitat,²²⁴ models bàsic, normal o simplificat.

En aquests consorcis que, segons ha quedat palès, tenen caràcter d'entitats locals, la responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat li correspondrà a l'òrgan interventor.²²⁵

La comptabilitat haurà de complir les finalitats enumerades en l'article 205 del TRLHL:

- a) Posar de manifest el patrimoni del consorci i les seves variacions a través del balanç.
- b) Determinar els resultats de l'activitat econòmica, mitjançant l'elaboració del compte del resultat econòmic i patrimonial.
- c) Determinar el cost i el rendiment dels serveis que presti el consorci, mitjançant la comptabilitat analítica.
- d) Registrar l'execució del pressupost del consorci.
- e) Registrar els moviments i la situació de la tresoreria del consorci.
- f) Proporcionar les dades necessàries per elaborar el compte general del consorci i d'aquells altres estats o comptes i documents que s'hagin de retre al TC.
- g) Facilitar la informació necessària per a la confecció de les estadístiques econòmiques i financeres (en particular, malgrat que no ho digui explícitament la llei, perquè la entitat local de què depenguin pugui fer l'avaluació del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària i, si escau, el seguiment de l'escenari plurianual).
- h) Facilitar les dades necessàries per elaborar els comptes econòmics del sector públic i de la comptabilitat nacional.
- i) Subministrar la informació necessària per a la presa de decisions.
- j) Possibilitar l'exercici dels controls de legalitat, financer i d'eficàcia.
- k) Possibilitar el control de l'immobilitzat, de l'endeutament i el seguiment individualitzat de la situació deutora o creditora dels tercers.

224. ICALB; ICAL, i ICALS.

225. Article 204.1 del TRLHL i regles 8 de la Instrucció del model normal de comptabilitat local i 9 de la Instrucció del model simplificat de comptabilitat local.

D'acord amb la Sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999 abastament citada en aquesta obra, l'interventor haurà de ser un funcionari amb habilitació de caràcter estatal.

Els estatuts del consorci hauran d'especificar quin model comptable haurà d'aplicar: el bàsic, el simplificat o el normal. El model bàsic és un model comptable pel mètode de partida simple que, de fet, no dona compliment a la integritat de les finalitats de la comptabilitat que hem vist (no s'hi elaboren el balanç i el compte de resultats econòmics i patrimonials, ni s'hi possibilita el control de l'immobilitzat, ni el seguiment individualitzat de la situació deutora o creditora dels tercers). Qualsevol que sigui el model adoptat (excepte el bàsic, ja que aquest no és un veritable sistema comptable), el sistema comptable serà dual: per una banda, hi haurà l'execució i el seguiment del pressupost, per partida simple, i per altra banda, hi haurà la utilització d'un PGCP (Pla general de comptabilitat pública) adaptat a l'administració local,²²⁶ però amb un objectiu comú: mostrar la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, dels resultats i de l'execució del pressupost, per satisfer les finalitats esmentades en l'article 205 del TRLHL.²²⁷ Aquest objectiu és coincident amb el de la comptabilitat de l'empresa,²²⁸ amb una diferència: en l'àmbit públic, la imatge fidel s'estén a l'execució del pressupost.

El PGCP adaptat a les administracions locals figura com a annex en les instruccions de comptabilitat dels models normal i simplificat i es divideix en cinc parts: principis comptables, quadre de comptes, definicions i relacions comptables, comptes anuals i normes de valoració.

Principis comptables

Els principis comptables que hauran d'aplicar-se per obtenir l'objectiu d'imatge fidel estan enumerats en la primera part del PGCP adaptat a l'administració local. Aquests principis són:²²⁹

226. El sistema de comptabilitat pressupostària té per finalitat el seguiment de l'execució del pressupost i la seva liquidació al final de l'exercici pressupostari i la determinació del resultat pressupostari, mentre que el sistema de comptabilitat financera té per finalitat la determinació del patrimoni de l'entitat comptable i l'obtenció del resultat econòmic i patrimonial del període.

227. Regla 11.1 de la ICAL i regla 12 de la ICALS.

228. Apartat 1r del marc conceptual de la comptabilitat del PGC aprovat pel RD1514/07.

229. Cal tenir present que l'Ordre EHA/1037/2010, de 13 d'abril, va aprovar el nou Pla General de Comptabilitat Pública –segons la seva disposició final única entrarà en vigor en l'Estat el 2011– que constitueix el nou marc aplicable a totes les administracions públiques i al que s'hauran d'adaptar en el futur els plans sectorials de les entitats locals i de les CA. Aquest nou marc comptable s'adapta a les Normes internacionals de comptabilitat del sector públic i s'harmonitza amb el Pla general comptable de l'empresa (reforma del 2007 per adaptar-lo a les NIC-NIIF). Aquest PGC Pública incorpora un nou marc concep-

- *Principi d'entitat comptable*: Constitueix entitat comptable qualsevol ens amb personalitat jurídica i pressupost propi, que hagi de formar i retre comptes.
- *Principi de gestió continuada*: Se suposa que l'activitat continua durant un temps indefinit. Per tant, l'aplicació dels principis comptables no ha d'estar encaminada a determinar el valor liquidatiu del patrimoni.
- *Principi d'uniformitat*: L'adopció d'un criteri en l'aplicació dels principis comptables s'ha de mantenir uniformement en el temps i l'espai, mentre no s'alterin els supòsits que han motivat l'elecció d'aquest criteri. S'haurà d'informar (a través de la memòria) dels canvis de criteri i de la seva incidència quantitativa i qualitativa en els estats comptables.
- *Principi d'importància relativa*: Es tracta de valorar en termes de cost-benefici les conseqüències de la no-aplicació d'algun principi comptable, sempre que la incidència sigui insignificant en termes relatius. Ara bé, la submissió de l'activitat de les entitats públiques al principi de legalitat implica que l'aplicació d'aquest principi no pugui suposar en cap cas la transgressió de normes legals.
- *Principi de registre*: Tots els fets comptables s'han de registrar cronològicament, sense que puguin existir buits o salts en la informació; els diferents fets comptables s'han d'anar registrant a mesura que es vagin produint.
- *Principi de prudència*: Només s'han de comptabilitzar al final de l'exercici els ingressos efectivament realitzats, no els potencials. Les despeses s'han de comptabilitzar tan aviat com siguin conegudes, tant si ja s'han efectuat o com si representen un risc previsible o una pèrdua eventual. No obstant això, aquestes despeses comptabilitzades però no efectivament realitzades no tindran incidència pressupostària, només repercutiran en el resultat econòmic i patrimonial.
- *Principi de meritació*: La imputació temporal d'ingressos i despeses s'haurà de fer en funció del corrent real de béns i serveis que aquests serveis representen i no en el moment en què es produeixi el corrent monetari o financer derivat dels béns (fer-ho així seria aplicar el principi de caixa, per contraposició amb el de meritació). No obstant això, els ingressos i les despeses s'aplicaran al pressupost quan s'hagi dictat l'acte administratiu de reconeixement, segons el procediment establert.

tual amb enunciació d'uns nous principis comptables de caràcter econòmic i patrimonial i pressupostari i d'uns nous criteris de valoració.

- *Principi d'imputació de la transacció*: Les transaccions o fets comptables s'han d'imputar a actius, passius, despeses o ingressos anuals o plurianuals d'acord amb les regles establertes en el PGC i altres normes dictades a l'efecte. La imputació de les operacions que s'hagin d'aplicar al pressupost es farà d'acord amb les normes de l'estructura pressupostària; les obligacions s'imputaran en l'exercici en què es realitzin i els ingressos en l'exercici en què es reconeguin o liquidin.
- *Principi del preu d'adquisició*: Els béns i drets s'han de valorar pel seu preu d'adquisició o cost de producció; les obligacions pel seu valor de reemborsament.
- *Principi de correlació d'ingressos i despeses*: El resultat d'un exercici s'obté per diferència entre els ingressos i les despeses atribuïbles al període.
- *Principi de no-compensació*: Els actius i els passius, així com els ingressos i les despeses no s'han de compensar entre si.
- *Principi de desafectació*: Amb caràcter general, els ingressos pressupostaris es destinen a finançar la totalitat de les despeses. Quan determinades despeses pressupostàries es financin amb ingressos pressupostaris específics, el sistema comptable haurà de reflectir aquesta circumstància i permetre'n el seguiment.

Quadre de comptes

El quadre de comptes es divideix en vuit grups:

- Grup 1: Finançament bàsic
- Grup 2: Immobilitzat
- Grup 3: Existències
- Grup 4: Creditors i deutors
- Grup 5: Comptes financers
- Grup 6: Compres i despeses per naturalesa
- Grup 7: Vendes i ingressos per naturalesa
- Grup 0: Comptes de control pressupostari

Comptes anuals

Els comptes anuals estaran constituïts pel compte general del consorci. D'acord amb l'article 208 del TRLHL:

“Les entitats locals a l’acabament de l’exercici pressupostari –recordem el 31/12- formaran el compte general que posarà de manifest la gestió realitzada en els aspectes econòmic (compte del resultat econòmic i financer), financer i patrimonial (balanç de situació) i pressupostari (liquidació del pressupost).”

El compte general del consorci estarà integrat pel del mateix consorci, el dels organismes autònoms dependents i els comptes anuals de les societats mercantils de capital íntegrament propietat del consorci (cal entendre que també s’hi integraran els comptes anuals de les entitats públiques empresarials dependents del consorci).²³⁰ La consolidació d’aquests comptes serà potestativa.

A) El contingut dels comptes anuals del consorci –i dels seus organismes autònoms– serà el següent:²³¹

1) *Estats i comptes:*

- Balanç
- Compte del resultat econòmic i patrimonial
- Estat de liquidació del pressupost
- Memòria

2) *Documentació complementària:*

- Acta d’arqueig de la caixa d’efectiu
- Notes o certificacions bancàries dels saldos existents el 31/12 i, si escau, conciliació amb els saldos comptables
- Comptes de les societats mercantils participades majoritàriament pel consorci.

3) *Altres documents que seran els que determini el consorci, a títol merament enunciatiu podrien ser:*

- Memòria justificativa del cost i rendiment dels serveis públics (article 211 del TRLHL i regla 101.3. a) de la Instrucció del model normal de comptabilitat local).

230. Article 209 del TRLHL i regles 97 de la Instrucció del model normal de comptabilitat local i 85 de la Instrucció del model simplificat de comptabilitat local.

231. Regla 98 de la ICAL i regla 86 de la ICALS.

- Memòria demostrativa del grau de compliment dels objectius programats (article 211 del TRLHL i regla 101.3. b) de la Instrucció del model normal de comptabilitat local).
- Comptes i estats consolidats.
- Comptes de gestió del patrimoni municipal del sòl i l'habitatge (consorcis urbanístics, art. 222 a 224 del Reglament de la Llei d'urbanisme).
- Informe de l'interventor (no és preceptiu).
- Informe sobre reparaments i anomalies d'ingressos (article 218 del TRLHL).
- Informes de la intervenció de control financer (article 220.4 del TRLHL).
- Informes de la intervenció de fiscalització a posteriori (article 219.3 i 4 del TRLHL).
- Informes de la intervenció de control d'eficàcia i eficiència (article 221 del TRLHL).
- Informes de control financer de subvencions (articles 44 i següents de la LGS).

B) El contingut dels comptes anuals de les societats mercantils i de les entitats públiques empresarials serà el que s'hagi d'elaborar d'acord amb la normativa mercantil.^{232 233}

C) Models.

El model de *balanç* és el següent:

232. Article 209.3 del TRLHL.

233. D'acord amb el Pla general de comptabilitat per a empreses, aprovat per RD 1514/07 i el Pla general per a petites i mitjanes empreses, aprovat per RD 1515/07, aquests estats i comptes seran:

- Balanç
- Compte de pèrdues i guanys
- Estat de canvis en el patrimoni net
- Estat de fluxos d'efectiu (no per a les pimes)
- Memòria
- Informe de gestió (article 202 de la Llei de societats anònimes)
- Informe d'auditoria (obligatori, en els termes establerts en l'article 203 de la Llei de societats anònimes)

(DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD)

(EJERCICIO)

BALANCE

Nº CUENTA	ACTIVO	C/L N	C/L N-1	Nº CUENTA	PASIVO	C/L N	C/L N-1
	A) INMOVILIZADO				A) FONDOS PROPIOS		
	I. Inversiones destinadas al uso general				I. Patrimonio		
200	1. Terrenos y bienes naturales			100	1. Patrimonio		
201	2. Infraestructuras y bienes destinados al uso general			101	2. Patrimonio recibido en adscripción		
202	3. Bienes comunales			103	3. Patrimonio recibido en cesión		
208	4. Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural			(107)	4. Patrimonio entregado en adscripción		
	II. Inmovilizaciones inmateriales			(108)	5. Patrimonio entregado en cesión		
215	1. Aplicaciones informáticas			(109)	6. Patrimonio entregado al uso general		
217	2. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero			11	II. Reservas		
210,212,216,218,219	3. Otro inmovilizado inmaterial			120	III. Resultados de ejercicios anteriores		
(281)	4. Amortizaciones			129	IV. Resultados del ejercicio		
(291)	5. Provisiones			14	B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS		
	III. Inmovilizaciones materiales				C) ACREEDORES A LARGO PLAZO		
220	1. Terrenos				I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
221	2. Construcciones			150	1. Obligaciones y bonos		
222	3. Instalaciones técnicas			166	2. Deudas representadas en otros valores negociables		
223,224,226,227,228,229	4. Otro inmovilizado			156	3. Intereses de obligaciones y otros valores		
(262)	5. Amortizaciones			158,159	4. Deudas en moneda distinta del euro		
(292)	6. Provisiones				II. Otras deudas a largo plazo		
23	IV. Inversiones gestionadas				1. Deudas con entidades de crédito		
	V. Patrimonio público del Suelo				2. Otras deudas		
240,241	1. Terrenos y construcciones			170,176	3. Deudas en moneda distinta del euro		
242	2. Aprovechamientos urbanísticos			171,173,177	4. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		
249	3. Otro inmovilizado			178,179	5. Operaciones de intercambio financiero		
(284)	4. Amortizaciones			180,195	III. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos		
(294)	5. Provisiones			174	D) ACREEDORES A CORTO PLAZO		
	VI. Inversiones financieras permanentes			299	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
250,251,256	1. Cartera de valores a largo plazo				1. Obligaciones y bonos a corto plazo		
252,253,257	2. Otras inversiones y créditos a largo plazo			500,502	2. Deudas representadas en otros valores negociables		
260,265	3. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo			606	3. Intereses de obligaciones y otros valores		
(297),(298)	4. Provisiones			506	4. Deudas en moneda distinta del euro		
254	5. Operaciones de intercambio financiero			507,508,509	II. Otras deudas a corto plazo		
444	VII. Deudores no presupuestarios a largo plazo				1. Deudas con entidades de crédito		
27	B) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS				2. Otras deudas		
	C) ACTIVO CIRCULANTE				3. Deudas en moneda distinta del euro		
	I. Existencias			520,522,526	4. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		
30,31,32,33,34,35,36	1. Existencias			521,523,527	5. Operaciones de intercambio financiero		
(39)	2. Provisiones			525,526,529	III. Acreedores		
	II. Deudores			509,551	1. Acreedores presupuestarios		
43	1. Deudores presupuestarios			524	2. Acreedores no presupuestarios		
440,441,442,443,445	2. Deudores no presupuestarios				3. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos		
45	3. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos			40	4. Administraciones Públicas		
470,471,472	4. Administraciones Públicas			41	5. Otros acreedores		
555,558	5. Otros deudores			45	IV. Ajustes por periodificación		
(490)	6. Provisiones			475,476,477			
	III. Inversiones financieras temporales			554,559			
540,541,546,(549)	1. Cartera de valores a corto plazo			485,595			
542,543,545,547,548	2. Otras inversiones y créditos a corto plazo						
565,566	3. Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo						
(597),(598)	4. Provisiones						
544	5. Operaciones de intercambio financiero						
57	IV. Tesorería						
480,481	V. Ajustes por periodificación						
TOTAL GENERAL (A+B+C)				TOTAL GENERAL (A+B+C+D)			

El model de *compte de resultats econòmics i patrimonials*

(DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD)							
(EJERCICIO)							
CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL							
Nº CUENTA	DEBE	EJ. N	EJ. N 1	Nº CUENTA	HABER	EJ. N	EJ. N 1
/1	A) GASTOS				B) INGRESOS		
	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			700,701,702,703,704	1. Ventas y prestaciones de servicios		
600,610*				705	a) Ventas		
601,602,611*,612*				741	b) Prestaciones de servicios		
607	2. Aprovisionamientos			71	b.1) Prestación de servicios en régimen de derecho privado		
	a) Consumo de mercaderías				b.2) Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades		
	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles				2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
	c) Otros gastos externos				3. Ingresos de gestión ordinaria		
	3. Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales			724,725,726,727,733	a) Ingresos tributarios		
640,641	a) Gastos de personal:			720,731,732	a.1) Impuestos propios		
642,644	a.1) Sueldos, salarios y asimilados			740,742	a.2) Impuestos cedidos		
645	a.2) Cargas sociales			744	a.3) Tasas		
68	b) Prestaciones sociales			728,735,736,739	a.4) Contribuciones especiales		
	c) Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado			745,746	a.5) Otros ingresos tributarios		
	d) Variación de provisiones de tráfico				b) Ingresos urbanísticos		
693,(793)	d.1) Variación de provisiones de existencias				4. Otros ingresos de gestión ordinaria		
675,694,(794)	d.2) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables				a) Reintegros		
	e) Otros gastos de gestión			773	b) Trabajos realizados por la entidad		
02	e.1) Servicios exteriores			78	c) Otros ingresos de gestión		
63	e.2) Tributos			775,776,777	c.1) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente		
676	e.3) Otros gastos de gestión corriente			790	c.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos		
	f) Gastos financieros y asimilables			760	d) Ingresos de participaciones en capital		
661,662,663,668	f.1) Por deudas			761,762	e) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado		
666,667	f.2) Pérdidas de inversiones financieras				f) Otros intereses e ingresos asimilados		
696,697,698,699,(796),	g) Variación de las provisiones de inversiones financieras			763,769	f.1) Otros intereses		
(797),(798),(799)	h) Diferencias negativas de cambio			766	f.2) Beneficios en inversiones financieras		
608	i) Gastos de operaciones de intercambio financiero			/68	g) Diferencias positivas de cambio		
664	4. Transferencias y subvenciones			764	h) Ingresos de operaciones de intercambio financiero		
	a) Transferencias y subvenciones corrientes				5. Transferencias y subvenciones		
650,651	c) Transferencias y subvenciones de capital			750	a) Transferencias corrientes		
655,656	5. Pérdidas y gastos extraordinarios			751	b) Subvenciones corrientes		
	a) Pérdidas procedentes de inmovilizado			755	c) Transferencias de capital		
670,671,672	b) Variación de las provisiones de inmovilizado			/56	d) Subvenciones de capital		
686,691,692,(791),(792),(795)	c) Pérdidas por operaciones de endeudamiento			770,771,772	6. Ganancias e ingresos extraordinarios		
674	d) Gastos extraordinarios			774	a) Beneficios procedentes del inmovilizado		
678	e) Gastos y pérdidas de otros ejercicios			778	b) Beneficios por operaciones de endeudamiento		
679				779	c) Ingresos extraordinarios		
					d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
	AHORRO				DESAHORRO		

*) Con signo positivo o negativo según su saldo.

Els models dels estats de liquidació del pressupost són els que ja hem vist en l'anàlisi del règim pressupostari d'aquests consorcis.

El contingut mínim de la *memòria* serà:^{2,3,4}

- 1. Informació sobre l'organització
- 2. Informació sobre la gestió indirecta de serveis públics
- 3. Bases de presentació dels comptes
- 4. Normes de valoració
- 5. Inversions destinades a l'ús general
- 6. Immobilitzacions immaterials
- 7. Immobilitzacions materials

234. Segons el model de comptes anuals que figura en l'annex del PGC pública per a les administracions locals.

8. Inversions gestionades (no en el model simplificat)
9. Patrimoni públic del sòl (consorcis urbanístics)
10. Inversions financeres
11. Existències (no en el model simplificat)
12. Tresoreria
13. Fons propis
14. Informació sobre l'endeutament (passius a curt i llarg termini, operacions d'intercanvi financer, avals concedits)
15. Informació de les operacions per administració de recursos per compte d'altres ens públics (no en el model simplificat). Aquesta informació només caldrà quan el consorci realitzi la gestió i recaptació d'ingressos d'altres administracions públiques per delegació d'aquestes.
16. Informació de les operacions no pressupostàries de tresoreria
17. Ingressos i despeses
18. Informació sobre valors rebuts en dipòsit
19. Quadre de finançament (no en el model simplificat)
20. Informació pressupostària
 - i. Exercici corrent
 1. Despeses
 - a. Modificacions de crèdit
 - b. Romanents de crèdit
 - c. Projectes de despesa (no en el model simplificat)
 - d. Creditors per operacions pendents d'aplicar al pressupost
 2. Ingressos
 - a. Procés de gestió
 - i. Drets anul·lats
 - ii. Drets cancel·lats
 - iii. Recaptació neta
 - b. Devolucions d'ingrés
 - c. Compromisos d'ingrés (no en el model simplificat)
 - ii. Exercicis tancats
 1. Obligacions de pressupostos tancats
 2. Drets a cobrar d'exercicis tancats
 3. Variació de resultats pressupostaris d'exercicis anteriors (no en el model simplificat)
 - iii. Exercicis posteriors

1. Compromisos de despesa amb càrrec a pressupostos posteriors
2. Compromisos d'ingrés amb càrrec a pressupostos posteriors (no en el model simplificat)
- iv. Despeses amb finançament afectat
- v. Romanent de tresoreria
21. Indicadors financers i patrimonials, pressupostaris i de gestió
22. Fets posteriors al tancament

C) Formació

La formació del compte general correspondrà a l'òrgan interventor.²³⁵ El retiment de comptes correspondrà a l'òrgan que determinin els estatuts del consorci, abans del 15 de maig de l'exercici següent i s'haurà de sotmetre a l'informe de la Comissió Especial de Comptes –o òrgan equivalent que determinin els estatuts del consorci– abans de l'1 de juny. El compte general se sotmetrà a la informació pública en un termini de quinze dies, després del qual els interessats podran presentar-hi reclamacions, objeccions o observacions durant vuit dies més i, en el cas de presentar-se'n, s'haurà de tornar a fer públic per mitjà de la Comissió Especial de Comptes –o l'òrgan equivalent que determinin els estatuts del consorci– abans de presentar-se a l'òrgan que estatutàriament tingui la competència per a aprovar-lo, que ho haurà de fer abans de l'1 d'octubre. Un cop aprovat el compte general es trametrà al TC i a la Sindicatura de Comptes,^{236 237} abans del 15 d'octubre.^{238 239}

235. Article 212.2 del TRLHL i regles 100 de la ICAL i 88 de la ICALS.

236. Article 212 del TRLHL i regles 104 de la ICAL i 90 de la ICALS.

237. D'acord amb el que disposen les regles 2 de les tres Instruccions de comptabilitat local:

“D'acord amb allò establert en l'article 201 del TRLHL, les entitats incloses en l'àmbit d'aplicació d'aquesta instrucció estan obligades a retre comptes de les seves operacions, de qualsevol naturalesa, al Tribunal de Comptes. Si escau, també s'hauran de retre a l'òrgan de control extern de la seva comunitat autònoma.” Si bé en l'actualitat existeix un conveni entre el Tribunal de Comptes i la Sindicatura de Comptes, mitjançant el qual serà aquest últim qui trameti els comptes de les entitats locals al Tribunal de Comptes que li hagin estat retuts.

238. Article 223.2 del TRLHL.

239. L'article 41.4 de la Llei 18/2010 de la Sindicatura de Comptes, recull l'obligació de les corporacions locals (suposem que també dels consorcis locals) de retre també les auditories i qualsevol altre informe de control financer d'entitats, subvencions i, si s'escau, de qüestions globals de naturalesa econòmica financer amb les recomanacions i reserves corresponents. Aquesta obligació es va introduir per l'article 59 de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives, que va modificar l'article 9.1 de la Llei 6/1984, de la Sindicatura de Comptes.

La regla 103 de la ICAL (91 de la ICALS) distingeix la responsabilitat de retre comptes i de subministrar informació comptable veraç que correspon als presidents o directors dels consorcis locals, en el cas que ens ocupa, de la responsabilitat comptable que es pugui derivar de l'adopció de les resolucions o acords que es reflecteixen en els comptes anuals que correspon, en tot cas, als qui les van adoptar.

1.4.3.1.2. Consorcis empresarials o comercials

El règim comptable dels consorcis locals que denominem empresarials, per contraposició als administratius, d'acord amb el que disposa l'article 320.3 del ROAS, serà el de comptabilitat pública.²⁴⁰ Ara bé, el que resulta més difícil és determinar el model comptable que hauran d'aplicar: el públic (com que es tracta de consorcis locals, aquest serà el regulat en les instruccions dels models bàsic, simplificat i normal de comptabilitat local) o el de l'empresa espanyola (el PGC, ja sigui el normal o el de petites i mitjanes empreses i microempreses). L'article 320.3 del ROAS, esmentat abans, estableix que els consorcis locals –sense distinció entre els administratius i els empresarials– hauran d'adaptar el seu règim comptable al que estableixi la normativa de règim local i general. La utilització de la conjunció copulativa “i”, en lloc de la disjuntiva “o” s'ha d'interpretar com que en tot cas s'aplicarà la normativa de règim local i, quan així ho disposi aquesta, la normativa general i no alternativament o l'una o l'altra. És a dir, que aquests consorcis també estan subjectes a les disposicions sobre comptabilitat recollides al TRLHL.²⁴¹ Aquest sembla que és el posicionament de la IGAE en la consulta núm. 12/1995,²⁴² quan conclou:

“1. Respecte al règim comptable del Consorci hi ha que assenyalar que serà el mateix que el de l'Ajuntament, resultant-li aplicables les normes de caràcter general vigents per a l'Administració Local amb les necessàries par-

A més a més, l'incompliment del deure de remissió a la Sindicatura de Comptes de la documentació a la qual es refereix l'apartat 4 de l'article 41 de la Llei 18/2010 de la Sindicatura de Comptes, comporta la suspensió del lliurament de subvencions i transferències amb càrrec als pressupostos de la Generalitat, segons disposa l'apartat 5 del citat article. A banda d'això, la Sindicatura de Comptes haurà de donar publicitat d'aquests incompliments en seu electrònica.

240. Com ja hem vist, aquesta subjecció al règim de comptabilitat pública comporta el retiment de comptes al Tribunal de Comptes i a la Sindicatura de Comptes, segons el que estableix l'article 201 del TRLHL.

241. Capítol III del títol VI del TRLHL.

242. Vegeu la nota 177.

ticularitats que s'han d'establir en els estatuts del Consorci (per exemple, respecte al model comptable a aplicar –normal o simplificat–, a la competència per a portar la comptabilitat o per a l'aprovació dels comptes a retre, etc...).

En relació amb l'aplicació de l'article 190 de la LRHL (actualment, article 209 del TRLHL), el Consorci (mitjançant qui designin els estatuts) haurà de formar un Compte general integrada per la del propi Consorci i, si s'escau, pels de les societats mercantils de capital íntegrament propietat d'aquest.....”

No obstant això, segons la nostra opinió, el model comptable d'aquests ens dependrà del tipus de pressupost al qual hagi d'ajustar la seva activitat, d'acord amb el que determinin els seus estatuts que, com hem exposat en l'apartat 1.5.2.1.2, pot ser:

- a) Pressupost administratiu d'acord amb la normativa de règim local.
- b) Pressupost d'explotació i d'inversions que aplica subsidiàriament l'establert a la normativa estatal.
- c) Pressupost d'explotació i d'inversions similar al de les societats mercantils locals.
- d) Pressupost administratiu i comercial anàleg al dels organismes autònoms comercials i industrials (ja suprimits).

Així, si el règim pressupostari és el de les lletres *a* o *d*, l'aplicació de les normes de comptabilitat de les entitats locals no oferirà cap dubte. Ara bé, si aquest règim pressupostari és el de les lletres *b* o *c*, els models comptables de les instruccions de comptabilitat per a l'administració local no semblen adequats. Cal tenir present, que, malgrat que ens trobem davant d'un consorci de caràcter local, atès que la seva finalitat no és la gestió de serveis públics locals, sinó l'exercici d'activitats econòmiques, aquest consorci no tindrà mai la naturalesa d'entitat local.²⁴³ Per això, la interpretació de l'article 320.3 del ROAS, respecte a l'aplicació de la normativa de règim local i general, ha de ser en el sentit de l'article 200 del TRLHL, que distingeix el règim comptable de les entitats de caràcter administratiu (entitats locals i

243. I per això, seguint l'argument de la sentència del Tribunal Suprem de 30 d'abril de 1999, a basament citada al llarg d'aquesta obra, no correspondrà a l'òrgan interventor la responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat, sinó a l'òrgan que determinin els estatuts.

organismes autònoms) del règim comptable de les entitats de caràcter empresarial o mercantil (societats mercantils i entitats públiques empresarials, d'acord amb la disposició transitòria segona de la Llei 57/2003) i que les sotmet a les disposicions de la legislació mercantil. Aquest seria el model regulat en l'article 121 de la LGP que distingeix dos sistemes comptables:²⁴⁴ l'establert al PGCP, per a les entitats del sector públic estatal administratiu, i l'establert al PGC de l'empresa espanyola, per a les entitats del sector públic estatal empresarial.

De tota manera, els estatuts del consorci haurien d'especificar el sistema comptable, públic o mercantil, que haurà d'aplicar, així com les particularitats a què s'hagi d'ajustar (models, comptes anuals, òrgans competents per portar la comptabilitat i per aprovar els comptes anuals, etc.).

En cas que el sistema comptable sigui el públic, els principis, les normes, el quadre de comptes, els comptes anuals, etc. seran els determinats en les instruccions de comptabilitat per a l'administració local, depenent del model triat (bàsic, simplificat o normal) i que ja hem analitzat.

Si el sistema comptable és el mercantil, aquest serà el determinat en el PGC de l'empresa espanyola (general, per a petites i mitjanes empreses o per a microempreses) i que analitzarem sumàriament quan tractem els consorcis estatals.

1.4.3.2. Consorcis estatals

Les entitats integrants del sector públic estatal –en què s'inclouen tots els consorcis estatals,²⁴⁵ tant els administratius, amb pressupost limitatiu o estimatiu, com els empresarials– estan sotmeses a l'obligació de retre comptes al TC, segons que determina l'article 119.3 de la LGP.²⁴⁶

Les finalitats de la comptabilitat del sector públic estatal²⁴⁷ i, per tant, dels consorcis estatals, són similars a les que ja hem vist en relació amb els consorcis locals:

244. A més a més del model comptable per a les entitats del sector públic estatal fundacional constituït pel PGC de les entitats sense finalitats lucratives.

245. D'acord amb la delimitació que fa l'article 2.1. h de la LGP, que ja hem vist.

246. Cal recordar el que s'ha comentat en relació amb l'àmbit de l'actuació fiscalitzadora del Tribunal de Comptes en l'apartat 1.5.3.1.

247. Article 120 de la LGP.

- a) Mostrar l'execució del pressupost del consorci i proporcionar informació per al seguiment dels objectius previstos.
- b) Posar de manifest el patrimoni del consorci i les seves variacions i determinar els resultats econòmics i patrimonials.
- c) Subministrar informació per a la determinació dels costos dels serveis públics.
- d) Proporcionar les dades necessàries per elaborar tot tipus de comptes, estats i documents que s'hagin de retre al TC.
- e) Facilitar les dades necessàries per elaborar els comptes econòmics de les administracions públiques d'acord amb el sistema europeu de comptes nacionals i regionals.
- f) Possibilitar l'exercici dels controls de legalitat, financer, d'economia, d'eficiència i d'eficàcia.
- g) Subministrar la informació necessària per a la presa de decisions.
- h) Subministrar informació per possibilitar l'anàlisi dels efectes econòmics i financers de la seva activitat.
- i) Subministrar informació útil per a altres destinataris.

En l'Estat es configuren tres models comptables:

- El de les entitats del sector públic estatal administratiu: hauran d'aplicar els principis comptables públics i les normes del PGCP.²⁴⁸
- El de les entitats del sector públic estatal empresarial: hauran d'aplicar els principis i les normes comptables del Codi de comerç i del PGC de l'empresa espanyola.²⁴⁹
- El de les entitats del sector públic estatal fundacional: hauran d'aplicar els principis i les normes de comptabilitat del PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives.

248. Aprovat per Ordre EHA/1037/2010 i desenvolupat, per a l'administració institucional de l'Estat, per la Instrucció de comptabilitat aprovada per ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda d'1 de febrer de 1996 i la seva adaptació a les entitats públiques de caràcter administratiu amb pressupost estimatiu, aprovada per resolució de la IGAE de data 28 de desembre del 2000, desenvolupaments vigents en tot allò que no s'oposi al PGCP (segons la disposició transitòria quarta de la citada Ordre).

249. Reials decrets 1514/2007 i 1515/2007, pels quals s'aproven el PGC i el PGC de petites i mitjanes empreses i microempreses.

Per tant, els consorcis estatals hauran d'aplicar un dels dos models enumerats en primer lloc, segons que es trobin inclosos en un dels dos subsectors, aplicant els criteris de classificació establerts en l'article 3 de la LGP.

La IGAE exercirà les competències en matèria comptable establertes en l'article 125.1 de la LGP, en relació amb els consorcis estatals administratius:

- a) Aprovar la normativa de desenvolupament del PGCP.
- b) Aprovar les instruccions comptables a què s'han de sotmetre, així com els models de documents comptables, comptes, estats i informes.
- c) Establir els principis bàsics de comptabilitat analítica.
- d) Establir els principis i criteris generals per al seguiment dels objectius.
- e) Inspeccionar l'activitat de les oficines de comptabilitat dels consorcis (en el cas que ens ocupa).
- f) Establir els requeriments funcionals i informàtics.
- g) Determinar les especificacions, el procediment i la periodicitat de la informació comptable que cal trametre a la IGAE.
- h) Establir els criteris, els procediments i les excepcions per a la centralització en la IGAE de les bases de dades del seu sistema d'informació comptable.
- i) Centralitzar la informació comptable.
- j) Recollir la presentació dels comptes que s'hagin de retre al TC.
- k) Formar el compte general de l'Estat.
- l) Vigilar i impulsar l'organització de les oficines de comptabilitat dels consorcis (en el cas que ens ocupa).
- m) Recollir tots els informes i dictàmens econòmics i comptables que formulin els consorcis (en el cas que ens ocupa).
- n) Elaborar els comptes nacionals.
- o) Elaborar l'informe sobre el grau de compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.
- p) Dissenyar els mecanismes i portar a terme les actuacions oportunes per a garantir i protegir la integritat, coherència i confidencialitat de les dades contingudes en els sistemes d'informació comptable.

Per tant, la responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat dels consorcis estatals, tant si són administratius com empresarials, correspondrà als òrgans que designin les normes fundacionals o els seus estatuts, sense

perjudici que les competències normatives, de supervisió i de centralització de la informació comptable recaiguin sobre la IGAE.²⁵⁰

Les característiques dels models comptables dels consorcis estatals són les que de forma resumida i comparativa per a ambdós models figura en el quadre següent:

Consortis estatals administratius ²⁵¹	Consortis estatals empresarials ²⁵²
Principis comptables públics: ^{253 254}	Principis comptables
- Principi de gestió continuada - Principi de meritació - Principi d'uniformitat - Principi de prudència - Principi de de no compensació - Principi d'importància relativa	- Principi d'empresa en funcionament - Principi de meritació - Principi d'uniformitat - Principi de prudència²⁵⁵ - Principi de no-compensació - Principi d'importància relativa

250. A més a més, els consorcis estatals estaran sotmesos a auditoria pública, d'acord amb el que estableixen els articles 163 i 168 de la LGP.

251. D'acord amb el PGC aprovat per ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994

252. D'acord amb el PGC aprovat pel RD 1514/07

253. Aquests principis són els enumerats a l'apartat 3r "Principis comptables" de la Primera Part "Marc Conceptual" del PGCP.

254. Aquest nou PGCP, l'aplicació del qual al sector públic estatal tindrà efectes a partir de l'exercici 2011, estableix un nou marc conceptual i uns nous principis comptables públics, en la línia de normalització comptable en l'àmbit de la Unió Europea, que adapta les normes internacionals de comptabilitat del sector públic de la IFAC-IBSASB. Els principis comptables es divideixen en els de caràcter econòmic i patrimonial (gestió continuada, meritació, uniformitat, prudència, no compensació i importància relativa) i els de caràcter pressupostari (imputació pressupostària i desafectació). Desapareixen, per tant, els principis de preu d'adquisició (que ara figura en l'apartat de normes de valoració), de correlació d'ingressos i despeses i de registre (que es troben en l'apartat de criteris de registre o reconeixement), i d'entitat comptable (que forma part de l'apartat d'imatge fidel). L'enunciat d'aquests principis, però, pateix certes modificacions, la més significativa de les quals pot ser la que afecta el principi de prudència (l'aplicació del qual no pot suposar una sobrevaloració de les obligacions o despeses, ni una infravaloració dels actius o ingressos) i alhora desapareix el caràcter preferent dels principis de registre i meritació.

Avançant-se a aquest nou marc conceptual, la disposició derogatòria cinquena de la Llei 26/2009, de pressupostos generals de l'Estat per al 2010, ha modificat l'article 122 de la LGP i ha establert aquests nous principis, normes i criteris comptables, tot i que la seva aplicació es posposa fins a l'entrada en vigor del desenvolupament reglamentari que, precisament ha suposat l'aprovació d'aquest nou pla comptable, segons que preveu la disposició transitòria quarta d'aquesta llei introduïda per la citada disposició derogatòria.

255. Aquest principi presenta significatives diferències en relació al mateix principi comptable públic, doncs l'aplicació d'aquest principi no pot suposar una pèrdua de la imatge fidel.

Comptes anuals:²⁵⁶

- Balanç
- Compte del resultat econòmic i patrimonial
- Estat de liquidació del pressupost
- Memòria
- Informe de gestió (sobre el compliment dels objectius, d'acord amb el que disposa l'article 71 de la LGP i la disposició adicional quarta de l'Ordre EHA/777/2005)

Comptes anuals

- Balanç
- Compte de pèrdues i guanys
- Estat de canvis en el patrimoni net
- Estat de fluxos d'efectiu
- Memòria
- Proposta de distribució del resultat de l'exercici²⁵⁷
- Informe de gestió
- Informe relatiu al compliment de les obligacions de caràcter econòmic i financer que assumeixen com a conseqüència de la seva pertinença al sector públic.²⁵⁸

Els consorcis estatals hauran de retre els comptes anuals aprovats (la formulació i aprovació dels comptes es portarà a terme en la forma i correspondrà a l'òrgan que determinin els seus estatuts) al TC,²⁵⁹ a través de la IGAE (article 137 de la LGP), en el termini dels set mesos següents a l'acabament de l'exercici econòmic (article 139 de la LGP);²⁶⁰ un cop rebuts, la IGAE dis-

256. D'acord el nou PGC Pública (PGCP), que modifica la composició dels comptes anuals.

En aquest sentit ha estat modificat l'article 128 de la LGP per la disposició derogatòria cinquena de la Llei 26/2009, de pressupostos generals de l'Estat per al 2010, establint els comptes anuals següents:

- Balanç
- Compte del resultat econòmic i patrimonial
- Estat de canvis en el patrimoni net
- Estat de fluxos d'efectiu
- Estat de liquidació que incorpora el resultat pressupostari
- Memòria que ha d'informar, en particular, del romanent de tresoreria

No obstant, la seva aplicació es posposa, tal i com succeeix amb els nous principis comptables, al desenvolupament reglamentari corresponent (disposició transitòria quarta de la LGP, introduïda per l'esmentada disposició derogatòria), és a dir, a l'aprovació que ja s'ha produït del nou PGCP.

257. Segons el que disposa l'article 129.2 de la LGP.

258. Segons el que disposa l'article 129.3 de la LGP.

259. A més a més, hauran d'unir als comptes anuals una còpia autoritzada del seu programa d'actuacions, inversions i finançament i dels seus pressupostos d'explotació i de capital (vegeu l'apartat 1.5.2.2), d'acord amb el que disposa l'article 35 de la Llei 7/1988, de funcionament del Tribunal de Comptes.

260. No obstant això, els consorcis estatals administratius hauran de formular els seus comptes anuals en el termini de tres mesos des del tancament de l'exercici econòmic, per tal que la IGAE emeti el preceptiu informe d'auditoria regulat en l'article 168 de la LGP, d'acord amb el que disposa l'article segon de l'Ordre EHA/777/2005, de 21 de març, per la qual es regula el procediment d'obtenció, formulació, aprovació i retiment dels comptes anuals per a les entitats estatals de dret públic a les quals sigui d'aplicació la instrucció de comptabilitat per a l'administració institucional de l'Estat.

posarà d'un mes per trametre'ls al TC.²⁶¹ En el termini d'un mes des de la tramesa dels comptes al TC, s'hauran de publicar en el *Butlletí Oficial de l'Estat*, d'acord amb el que disposen l'article 136.4 de la LGP i l'article tercer de l'Ordre EHA/777/2005, amb el contingut regulat en l'apartat 1.2 de l'article segon de l'esmentada ordre i en l'apartat cinquè de la resolució de 28 de desembre del 2000 de la IGAE.²⁶²

Els comptes anuals dels consorcis estatals s'integraran en el compte general de l'Estat, a través del compte general de les administracions públiques estatals consolidat amb la resta d'entitats integrants del sector públic estatal administratiu o bé del compte general de les empreses estatals consolidat amb la resta d'entitats del sector públic empresarial, segons que es tracti de consorcis administratius o empresarials,²⁶³ respectivament, d'acord amb el que disposa l'ordre de 12 de desembre del 2000, modificada per les ordres EHA/553/2005 i EHA/1681/2009.

Els presidents o directors dels consorcis estatals seran responsables de retre comptes, de la informació comptable i del fet que aquesta informació sigui verídica (article 138 de la LGP). Aquesta responsabilitat és independent de la responsabilitat comptable que correspon als qui van adoptar les resolucions o van realitzar els actes reflectits en els comptes anuals.

A banda d'aquesta obligació de retre els comptes anuals, els consorcis estatals estaran obligats a subministrar la informació que determini la IGAE amb la periodicitat que tanmateix estableixi, d'acord amb les competències atribuïdes a aquest òrgan pels articles 125 i 133 i 134²⁶⁴ de la LGP.

1.4.3.3. Consorcis autonòmics

En l'anàlisi del règim pressupostari dels consorcis autonòmics dependents de la Generalitat de Catalunya hem tingut ocasió de constatar una manca

261. Respecte dels consorcis estatals subjectes al PGCP, les normes d'elaboració i aprovació dels comptes anuals estan contingudes en les regles 28 i 29 de la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració institucional de l'Estat, aprovada per l'ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda d'1 de febrer de 1996 (vegeu nota 162), així com ena l'Ordre EHA/777/2005.

262. Resolució de 28 de novembre del 2006, de la IGAE, per la qual es determina el contingut mínim de la informació que han de publicar al BOE les entitats estatals de dret públic a les quals els sigui d'aplicació la Instrucció de comptabilitat per a l'Administració institucional de l'Estat.

263. Llevat que es consideri que les seves activitats siguin significativament diferents (apartat tercer 1.2. de la citada ordre).

264. A l'efecte d'avaluar el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

quasi total de cap referència normativa respecte dels consorcis.²⁶⁵ La regulació del règim comptable d'aquests ens no és pas millor. L'article 72 del TRLFPC subjecta el règim de comptabilitat pública a la Generalitat i a les entitats autònomes i administratives; l'article 80.2 estableix la unió dels comptes de les entitats autònomes de caràcter comercial, industrial, financer o anàleg i els dels altres ens de dret públic al compte general de la Generalitat de Catalunya, per mitjà de la Sindicatura de Comptes, i, finalment, l'article 71.4 (introduït per la Llei 7/2004) determina l'obligació dels consorcis en els quals participa la Generalitat (sense especificar si de forma majoritària o no) de trametre a la Intervenció General de la Generalitat i a la Sindicatura de Comptes la liquidació del pressupost, els comptes anuals i la memòria de gestió. Per tant, els consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya hauran de trametre llurs comptes a la Sindicatura de Comptes perquè els uneixi al compte general de la Generalitat de Catalunya. Com ja hem comentat,²⁶⁶ la Llei 18/2010 de la Sindicatura de Comptes, a diferència del que succeïa amb l'anterior Llei de la Sindicatura de Comptes (6/1984) que no incloïa expressament els consorcis dins de la relació d'ens que conformen el sector públic de Catalunya, ja els inclou als efectes de la fiscalització, en concordança amb el que regula l'article 80.1 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya i, de forma més explícita, l'article 71, apartats 5 i 6 del TRLFPC (apartat introduït per la Llei 7/2004) que disposen:

“5. Les universitats públiques i les empreses i les entitats que, d'acord amb les normes reguladores del sistema europeu de comptes, es considera que formen part del sector de les administracions públiques, i també la resta d'entitats el pressupost de les quals figura en els pressupostos de la Generalitat que aprova el Parlament,²⁶⁷ han de trametre a la Intervenció General de la Generalitat trimestralment, dins del mes següent a l'acabament del trimestre, o amb la periodicitat que es determini, la informació sobre l'execució del pressupost i la situació d'endeutament, amb el model i amb el contingut que a aquest efecte ha d'establir la Intervenció General de la Generalitat.”²⁶⁸

265. Vegeu l'apartat 1.5.1.2.

266. Vegeu l'apartat 1.5.3.1.

267. S'ha de recordar que els pressupostos dels consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya s'integren en els pressupostos del sector públic de la Generalitat de Catalunya (vegeu l'apartat 1.5.2.3).

268. Respecte a les obligacions informatives dels consorcis, l'article 22 bis del TRLFPC (introduït per l'article 34 de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives) n'incorpora una de nova,

6. Sens perjudici del que estableix l'apartat 4, la Sindicatura de Comptes ha de presentar anualment al Parlament un informe de fiscalització de les entitats a què fa referència l'apartat 5 quan el seu pressupost anual superi els 150 milions d'euros o la xifra que determini anualment la llei de pressupostos.”

Així doncs, s'ha de concloure que, en la seva qualitat d'entitats de dret públic, els consorcis de la Generalitat de Catalunya estan obligats a retre comptes de la seva activitat econòmica i financera a la Sindicatura de Comptes i estan sotmesos a la fiscalització d'aquest òrgan.

Les finalitats de la comptabilitat pública són similars a les que ja s'han exposat en relació amb els consorcis locals i estatals i estan recollides en l'article 74 del TRLFPC:

- a) Registrar l'execució del pressupost.
- b) Conèixer el moviment de la situació de la tresoreria.
- c) Reflectir les variacions, la composició i la situació del patrimoni.
- d) Proporcionar les dades necessàries per a la formació i el retiment del compte general.
- e) Facilitar les dades per a la confecció dels comptes econòmics del sector públic de Catalunya i la seva consolidació posterior amb els comptes econòmics del sector públic de la resta de l'Estat espanyol.
- f) Retre informació per a la presa de decisions.

La Intervenció General de la Generalitat és el centre directiu i gestor de la comptabilitat pública de Catalunya, amb les competències següents:²⁶⁹

- a) Elaborar i sotmetre a la decisió del titular del Departament d'Economia i Finances el PGC adaptat als diferents ens inclosos en el sector

que és la d'informar al Departament d'Economia i Finances sobre les disposicions de les operacions de crèdit formalitzades i de l'aplicació que en fan, així com la informació sobre el deute viu.

Per altra banda, l'article 53 bis del TRLFPC (introduït per l'article 34 de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives) imposa als representants de la Generalitat en els òrgans de govern dels consorcis, l'obligació d'obtenir autorització abans d'emetre el vot, per a operacions d'endeutament o d'aval d'import superior al 50 % dels fons patrimonials o dels recursos propis i per a l'adquisició onerosa o gratuïta o per a l'alienació de títols representatius del capital social o per a la disminució o l'ampliació de capital de societats participades.

269. Articles 75 i 76 del TRLFPC.

públic de Catalunya, amb la deguda coordinació amb el pla general del sector públic estatal.²⁷⁰

- b) Promoure l'exercici de la potestat reglamentària en matèria d'estructura, justificació, tramitació i rendició del comptes.
- c) Aprovar les adaptacions sectorials del pla general.
- d) Inspeccionar la comptabilitat de les entitats autònomes i empreses públiques i dirigir les auditories de les empreses vinculades a la Generalitat.²⁷¹
- e) Formar el compte general.
- f) Preparar i examinar, formulant-hi les observacions que escaiguin, els comptes que s'hagin de retre a la Sindicatura de Comptes i al TC.
- g) Recaptar la presentació dels comptes.
- h) Centralitzar la informació deduïda de la comptabilitat de les entitats que integren el sector públic de Catalunya.
- i) Elaborar els comptes econòmics del sector públic de Catalunya, d'acord amb el sistema de comptes nacionals.
- j) Vigilar i impulsar l'activitat de les oficines de comptabilitat existents en tots els departaments, entitats autònomes i empreses de la Generalitat.²⁷²
- k) Coordinar la planificació comptable de les empreses vinculades a la Generalitat.

Per tant, la responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat dels consorcis dependents de la Generalitat correspondrà als òrgans que designin les normes fundacionals o els seus estatuts, sense perjudici de les competències atribuïdes a la Intervenció General de la Generalitat.

Els consorcis autonòmics s'han de sotmetre a auditoria financera i de regularitat (de compliment) per part dels seus propis òrgans de control econòmic i financer intern –si ho estableixen els seus estatuts– sota la coordinació, inspecció, l'assessorament i impuls de la Intervenció General de la

270. Cal tenir present que el PGCP constitueix un pla marc per a tot el sector públic.

271. Observeu que no s'esmenten els consorcis.

272. Observeu que no s'esmenten els consorcis.

Generalitat, tal com disposen els apartats 7 i 8 de l'article 71 del TRLFPC, introduïts per la Llei 7/2004.²⁷³

Els consorcis dependents de la Generalitat aplicaran el PGCP de la Generalitat aprovat per l'Ordre de 28 d'agost de 1996, que té la consideració de pla marc aplicable, entre d'altres als consorcis participats majoritàriament per la Generalitat, tal com preveu el seu article 2.

Les característiques del model comptable aplicable als consorcis dependents de la Generalitat són les que de forma resumida figuren en el quadre següent:

Principis comptables	Són els mateixos que els del PGCP, aprovat per l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 6 de maig de 1994.
Comptes anuals	- Liquidació del pressupost²⁷⁴ que s'ha d'ajustar al que disposa l'article 81 del TRLFPC i es compon de: . Liquidació de l'estat de despeses (o de despeses públiques)²⁷⁵ . Liquidació de l'estat d'ingressos (o de rendes públiques)²⁷⁵ . Estat demostratiu de l'evolució i la situació dels valors a cobrar i de les obligacions a pagar procedents d'exercicis anteriors . Compte de tresoreria . Compte de l'endeutament . Resultat de l'exercici (de drets i obligacions reconeguts –resultat pressupostari–²⁷⁵ i d'ingressos i pagaments; de tresoreria –romanent de tresoreria–,²⁷⁵ i variació d'actius i passius) . Estat demostratiu de l'evolució i la situació de les inversions . Memòria justificativa dels costos i els rendiments dels serveis públics i del grau de compliment dels objectius programats . Estat demostratiu dels compromisos de despeses d'exercicis futurs . Estat demostratiu dels recursos administrats per compte d'altres ens públics

273. Els consorcis constituïts per la Generalitat de Catalunya i l'Ajuntament de Barcelona a l'empara del que preveu la Carta municipal de Barcelona, aprovada per la Llei 22/1998, hauran de trametre aquestes auditories a la Intervenció General de l'Ajuntament.

274. Per a la qual cosa s'utilitzarà la Guia d'equivalències entre partides comptables i pressupostàries per a les entitats del sector públic de la Generalitat aprovades per la Resolució de 26 de març del 2009 conjunta de la Direcció General de Pressupostos i de la Intervenció General. La informació que ha d'incloure es regula en la instrucció 12 de les Instruccions conjuntes de la Intervenció General, la Direcció General de Pressupostos i la Direcció General del Patrimoni de la Generalitat, de 15 de juliol del 2009, sobre alguns aspectes pressupostaris i comptables de determinades entitats del sector públic de la Generalitat de Catalunya.

275. En la terminologia de l'Ordre ECF/300/2002, de comptabilitat de la Generalitat de Catalunya.

- . Compte d'operacions de tresoreria²⁷⁵
 - Memòria anual de gestió²⁷⁶
 - Balanç
 - Compte del resultat econòmic i patrimonial
 - Memòria
-

Els comptes anuals dels consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya no formen part del compte general de la Generalitat, sinó que s'hi uneixen (article 80 del TRLFPC).

El termini per a la tramesa dels comptes anuals i de la liquidació del pressupost a la Intervenció General de la Generalitat i a la Sindicatura de Comptes finalitza el 30 d'abril.²⁷⁷ D'altra banda, hauran de trametre a la Intervenció General de la Generalitat, trimestralment –o amb la periodicitat que s'estableixi– informació sobre l'execució del pressupost i la situació d'endeutament,^{278 279} i al Departament d'Economia i Finances, mensualment, un estat de llur situació financera.²⁸⁰

1.4.3.4. Consorcis controlats pel sector públic

Els consorcis controlats pel sector públic especificats en la disposició addicional novena de la LGP (aquells en què la participació de l'Estat malgrat que és minoritària és la més elevada del conjunt d'entitats públiques participants) no formen part del sector públic estatal i, per tant, queden fora de l'àmbit d'aplicació de les disposicions en matèria comptable i de retiment de comptes contingudes a la LGP. Per això, el seu model de comptabilitat haurà de ser el que determinin els seus estatuts. No queda clar si aquests consorcis queden sotmesos a l'obligació de retre comptes al TC, ja que, com ja hem tingut ocasió de veure, la Llei orgànica d'aquest òrgan no ho contempla expressament. No obstant això, entenem que són vàlids els arguments utilit-

276. Article 71.4 del TRLFPC i instrucció 10 de les Instruccions conjuntes de la Intervenció General, la Direcció General de Pressupostos i la Direcció General del Patrimoni de la Generalitat, de 15 de juliol del 2009, sobre alguns aspectes pressupostaris i comptables de determinades entitats del sector públic de la Generalitat de Catalunya

277. Article 71.4 del TRLFPC.

278. Article 71.5 del TRLFPC.

279. El contingut d'aquesta informació i la forma i terminis per trametre-la es regulen en les Instruccions de la Intervenció General sobre la informació econòmicofinancera a trametre per les unitats institucionals incloses a l'Acord de Govern de 23 de setembre del 2008.

280. Article 21.5 del TRLFPC.

zats respecte als consorcis estatals, autonòmics i locals, ja que l'article 136 de la Constitució atorga al TC les funcions de fiscalització dels comptes i de la gestió econòmica de tot el sector públic,²⁸¹ i aquests consorcis, malgrat que no estan integrats en cap subsector, tenen caràcter públic. Per això, considerem que hauran de retre els seus comptes anuals directament al TC, d'acord amb el procediment establert al capítol VI del títol IV de la Llei 7/1988, de funcionament del TC.

En aquest tipus de consorcis, la legislació autonòmica catalana resulta més concreta que l'estatal, ja que, segons que disposa l'apartat 4 de l'article 71 del TRLFPC, els consorcis en els quals participa la Generalitat (sense distinció del seu grau de participació, tot i que cal entendre que s'està referint a aquells integrants del sector de les administracions públiques de la Generalitat segons la metodologia del SEC, perquè la resta quedarien fora de la competència de la Generalitat) estan sotmesos a l'obligació de trametre a la Intervenció General de la Generalitat i a la Sindicatura de Comptes abans del 30 d'abril la liquidació del pressupost, els comptes anuals i la memòria de gestió de l'exercici anterior. L'apartat 5 de l'article 71 citat també obliga les entitats que, d'acord amb les normes reguladores del SEC, es considera que formen part del sector de les administracions públiques (això deixaria fora els consorcis que segons aquestes normes fossin considerats com de mercat) a trametre a la Intervenció General de la Generalitat trimestralment la informació sobre l'execució del pressupost i la situació de l'endeutament. De la mateixa manera a aquests consorcis també els seran d'aplicació les normes de fiscalització externa a càrrec de la Sindicatura de Comptes i de control intern i auditoria recollides en els apartats 6, 7 i 8 de l'article 71 esmentat i que ja hem tractat en l'apartat 1.4.3.3 relatiu als consorcis autonòmics dependents de la Generalitat. Respecte del model comptable que hauran d'aplicar aquests consorcis, la normativa pressupostària i comptable de la Generalitat no diu res, per la qual cosa caldrà entendre que serà el que determinin els seus estatuts o norma constituent.

Pel que fa als consorcis controlats pel sector públic en què la participació de les entitats locals respecte d'altres entitats públiques sigui majoritària, sense que cap d'aquestes entitats locals disposi d'una participació majorità-

281. També es reconeixen aquestes funcions als articles 1 i 2 de la Llei orgànica del Tribunal de Comptes i l'article 31.b) de la Llei 7/1988, de funcionament del Tribunal de Comptes.

ria, o bé que, tot i no ser-ho, aquesta participació representi el percentatge més elevat, el seu règim comptable serà el següent:

- a) Consorcis controlats pel sector públic en què la participació de les entitats locals respecte d'altres entitats públiques sigui majoritària, sense que cap d'aquestes entitats locals disposi d'una participació majoritària, però que tinguin caràcter local: el seu règim comptable dependrà de si l'objecte d'aquests consorcis és la prestació de serveis públics locals o no. En cada cas s'aplicarà el règim comptable i els models alternatius que ja hem vist quan s'ha tractat del règim comptable dels consorcis locals en l'apartat 1.4.3.1.
- b) Consorcis controlats pel sector públic en què la participació de les entitats locals respecte d'altres entitats públiques no sigui majoritària, però en què aquesta participació representi el percentatge més elevat: en aquest cas ja no es pot considerar el consorci com una entitat local, llevat que ho determinin els seus estatuts i, per tant, el seu règim comptable serà el que estableixin els estatuts.

1.4.4. Anàlisi comparativa

1. Règim pressupostari

- Tindran la consideració de *consorcis locals* (o integrants del sector públic local segons la terminologia del RLGP i també –de forma “innovadora”– de la disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives) els consorcis constituïts amb anterioritat a la LBRL, els constituïts íntegrament per entitats locals i aquells en què ho determinin els estatuts i els que, d'acord amb els criteris de l'article 2.1.f del RLGP, depenguin d'una entitat local. Als consorcis locals de caràcter administratiu (els que gestionin serveis públics locals) els serà d'aplicació el mateix règim pressupostari que a les entitats locals, regulat en el títol VI del TRLHL i en el RP. Aquest pressupost tindrà caràcter limitatiu i la seva estructura s'ajustarà a l'establerta en l'Ordre EHA/3565/2008. Així s'hauran d'ajustar a les disposicions d'aquestes normes:
 - El contingut del pressupost.
 - El procediment d'elaboració, tramitació i aprovació.

- El règim de modificacions pressupostàries.
- El procediment d'execució del pressupost.
- La liquidació del pressupost: contingut i procediment. El seu contingut serà:
 - . Liquidació de despeses
 - . Liquidació d'ingressos
 - . Resultat pressupostari
 - . Romanent de tresoreria

El règim pressupostari dels consorcis locals que no tinguin caràcter administratiu (és a dir, aquells que no gestionin serveis públics locals) serà el que estableixin els seus estatuts, però, en qualsevol cas, hauran d'elaborar un pressupost d'explotació (previsió del compte de resultats) i d'inversions o de capital (estat de fluxos d'efectiu).

En cap cas els seus pressupostos s'integraran en el pressupost de l'entitat local de cobertura.

- S'integraran en el *sector públic estatal* els consorcis en què concorrin els requisits establerts en l'article 2.1.h de la LGP. Segons aquesta norma tindran aquesta consideració els consorcis en què els subjectes integrants del sector públic estatal hagin realitzat aportacions majoritàries o el financin majoritàriament, sempre que els seus actes estiguin subjectes directament o indirectament al poder de decisió d'un òrgan de l'Estat. Els pressupostos d'aquests consorcis s'integraran en els pressupostos generals de l'Estat dintre del sector públic estatal administratiu o empresarial. En el primer cas, el seu pressupost tindrà caràcter administratiu i limitatiu, llevat de determinats consorcis amb pressupost estimatiu. En el segon cas, el seu pressupost consistirà en un pressupost d'explotació (previsió del compte de resultats) i un de capital (previsió de l'estat de fluxos d'efectiu).
- Els *consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya* seran aquells en què directament aquesta o les entitats del seu sector públic disposin del control, ja sigui financer o polític. Els seus pressupostos s'integraran en els pressupostos del sector públic de la Generalitat de Catalunya. Elaboraran un pressupost de tipus administratiu (no queda clar si aquest pressupost és de caràcter limitatiu o estimatiu) amb la mateixa estructura que la Generalitat, i una previsió del compte de resultats i del balanç.

- La resta de *consorcis controlats pel sector públic* en què cap de les administracions territorials disposi de participació majoritària s'inclouran, a títol informatiu, en els pressupostos de l'Estat (quan aquest sigui el que tingui la participació és elevada) o en els pressupostos de la Generalitat (quan, segons els criteris del SEC 95, estiguin classificats en el sector Administració Pública de la Generalitat). En els altres casos existeix una indeterminació legal i, per tant, no es poden ubicar en l'òrbita de cap administració territorial; tot i això, entenem que quan el sector públic local sigui majoritari s'haurien de regir pels mateixos criteris que les entitats locals. En els altres casos, seran els seus estatuts els que definiran el seu règim pressupostari.
- Les comunitats autònomes que consideren els consorcis dependents com a integrants del seu sector públic són: Andalusia, Aragó, Astúries, Canàries, Cantàbria, Castella i Lleó, la Comunitat Valenciana, Extremadura, Galícia, Madrid i Navarra. Les Illes Balears els exclouen expressament i Múrcia, el País Basc i La Rioja no els citen. En el cas de Castella-la Manxa, tan sols s'exigeix que en els supòsits que es tracti d'entitats amb participació superior al 50 % o sense ser-ho, si és majoritària respecte a la resta d'entitats, es garanteixi el compliment dels principis establerts en la Llei 2/2002, d'Hisenda de Castella-la Manxa. El criteri general per determinar la pertinença al sector públic autonòmic és el de control financer, excepte a Andalusia i Aragó que afegeixen el control polític, i la Comunitat Valenciana i Galícia que apliquen els criteris del SEC. Madrid no defineix quin ha de ser el criteri i Navarra ho deixa a criteri de la disposició que reguli la constitució del consorci. El tipus de pressupost que s'integrarà en els pressupostos generals de la comunitat autònoma amb caràcter general és el d'explotació i de capital. En el cas d'Andalusia i Aragó, només si reben subvencions corrents o de capital. Les comunitats autònomes de Canàries, Cantàbria, Extremadura i Madrid estableixen dues opcions: el pressupost limitatiu o l'estimatiu (se suposa que en el primer cas haurà de ser un pressupost administratiu i en el segon un pressupost d'explotació i de capital, però les normes respectives no ho concreten); Madrid especifica que el pressupost estimatiu només serà aplicable quan ho disposi una norma específica, mentre que les altres tres comunitats autònomes no concreten en quin cas serà aplicable cada model pressupostari. Castella i Lleó deixa el model de pressupost dels consorcis dependents al criteri dels estatuts o, en defecte, de la Conselleria d'Hisenda. Castella-la Manxa també atorga

a les bases de constitució dels consorcis el criteri que se seguirà respecte al model pressupostari. La Comunitat Valenciana, Galícia i Navarra no fan cap al·lusió al pressupost dels consorcis dependents (en aquest punt, vegeu la nota 475 en relació amb les diferents normes autonòmiques reguladores de les seves hisendes).

2. Règim comptable

- Els *consorcis locals* estaran sotmesos al règim de comptabilitat pública que comporta l'obligació de retre comptes al TC i a la Sindicatura de Comptes (en el cas dels consorcis locals catalans).

Els consorcis locals de naturalesa administrativa aplicaran íntegrament la normativa comptable de règim local, és a dir, les instruccions de comptabilitat local (ja sigui el model normal, el simplificat o el bàsic) i el PGCP adaptat a les entitats locals. La responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat recaurà en l'òrgan interventor. Les particularitats de la comptabilitat les establiran els estatuts del consorci. Els comptes anuals estaran constituïts pel compte general integrat pel del mateix consorci, el dels organismes autònoms dependents i els comptes anuals de les societats mercantils íntegrament propietat del consorci i de les entitats públiques empresarials dependents. El contingut del compte general estarà format pel balanç de situació, el compte del resultat econòmic i patrimonial, l'estat de liquidació del pressupost i la memòria, així com la documentació complementària i addicional establerta en les regles 98 del model normal i 86 del model simplificat i la que determini el mateix consorci. El procediment d'elaboració, formació, retiment i aprovació serà el determinat en la normativa de règim local.

El consorcis locals de naturalesa empresarial aplicaran el model comptable que resulti més adequat en funció del model pressupostari que hagin adoptat (si és l'administratiu, aplicaran el PGCP adaptat a les entitats locals, però si és l'empresarial, aplicaran el PGC), sense perjudici del que disposin al respecte els seus estatuts.

- Els *consorcis estatals* estan sotmesos a l'obligació de retre comptes al TC. El model comptable aplicable als consorcis estatals dependrà del subsector en què s'integrin. Els del subsector administratiu serà el PGCP adaptat a l'administració institucional, quan tinguin pressupost limitatiu, i adap-

tat a les entitats públiques de caràcter administratiu amb pressupost estimatiu, quan el seu pressupost tingui aquest caràcter. Els del subsector empresarial aplicaran el model del PGC. La responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat correspondrà als òrgans que designin les seves normes fundacionals o estatutàries, sense perjudici que les competències normatives, de supervisió i de centralització de la informació comptable recaigui sobre la IGAE. La rendició de comptes es farà a través de la IGAE i, a més a més, hauran de publicar en el BOE un resum dels comptes, en els termes aprovats per l'Ordre EHA/777/2005 i la Resolució de la IGAE de 28/12/2000. Els comptes dels consorcis s'integraran en el compte general de l'Estat a través del Compte General de les Administracions Públiques Estatals consolidat del subsector administracions públiques o empreses, segons escaigui. Els consorcis estatals estaran subjectes a l'auditoria de la IGAE.

- Els *consorcis dependents de la Generalitat de Catalunya* hauran de retre comptes a la Sindicatura de Comptes. El model comptable que aplicaran serà el del PGCP de la Generalitat. La responsabilitat de portar i desenvolupar la comptabilitat correspondrà als òrgans que designin les seves normes fundacionals o estatutàries, sense perjudici de les competències atribuïdes a la Intervenció de la Generalitat de Catalunya. Els consorcis dependents de la Generalitat s'hauran de sotmetre a auditoria financera i de regularitat per part dels seus propis òrgans de control econòmic i financer intern, si ho disposen els seus estatuts, sota la coordinació, inspecció, l'assessorament i impuls de la Intervenció General de la Generalitat. Els comptes anuals dels consorcis no formen part del compte general de la Generalitat, però se li uneixen.
- La resta de *consorcis controlats pel sector públic* aplicaran el model comptable que determinin els seus estatuts. Si es tracta de consorcis formats per entitats locals, majoritàriament aplicaran el model comptable que correspongui, d'acord amb els criteris exposats en relació amb els consorcis locals. El seu caràcter d'entitats de dret públic, malgrat que no s'integrin en cap dels sectors de les administracions territorials, fa que hagin de retre comptes al TC. En el cas que es tracti de consorcis en què hi participi la Generalitat ho hauran de fer a la Sindicatura de Comptes.

- La totalitat de comunitats autònomes subjecten els consorcis dependents al règim de comptabilitat pública, excepte Castella i Lleó, que ho deixa a criteri dels estatuts o de la Conselleria d'Hisenda; Castella-la Manxa, que també ho deixa a criteri de les bases de constitució del consorci, i Galícia i Múrcia i La Rioja que no ho regulen. La integració dels comptes anuals dels consorcis dependents en el compte general de la comunitat autònoma només s'expressa de forma explícita en els casos de les comunitats autònomes de Canàries, Cantàbria, Castella i Lleó i Extremadura.

Segona part

2. Les fundacions locals

2.1 Règim Jurídic

Cada vegada més les administracions públiques estatals, autonòmiques i locals recorren a personificacions instrumentals, com ara les fundacions a les quals, tot i estar subjectes al règim jurídic privat, els encomanen tasques tradicionalment lligades a l'activitat del sector públic –educació, cultura, sanitat, etc.– amb l'objectiu de donar una solució –de vegades més aparent que real– a les necessitats d'una major flexibilització en la prestació de serveis i a una teòrica millora de l'eficàcia i l'eficiència.

El dret de fundació per a finalitats d'interès general està reconegut en l'article 34²⁸² de la CE com un dels drets fonamentals ciutadans. Dret que també regula el CC, la LF i diverses normes autonòmiques, però el seu desenvolupament planteja problemes jurídics en el cas de les fundacions privades d'iniciativa pública, per la dificultat no resolta de determinar els límits del règim jurídic aplicable a uns ens “privats” creats per les administracions públiques que tenen com a objecte la gestió de serveis d'interès general.

Per entendre la dicotomia entre sector públic i sector privat de les fundacions ens hem de remuntar als orígens d'aquesta institució jurídica de llarga tradició històrica que s'inicia amb les almoines i donacions de nobles i reis vinculades amb la beneficència, construcció d'escoles, hospitals, asils d'orfes, etc.²⁸³ Al començament del segle XIX, època en què es va incrementar l'intervencionisme de l'Estat a conseqüència de les necessitats generades per

282. Article 34.1 de la CE “Es reconeix el dret de Fundació per a finalitats d'interès general d'acord amb la Llei”.

283. Segons Jose Ignacio Ruiz *Les fundacions a Espanya*, Revista Econòmica de Catalunya núm. 49/2003, els antecedents de les fundacions els trobem en la “traditio corporis et animae” implantada, al segle VI, pel bisbe Mazona a l'Hospital de Mèrida, que després s'estendria de forma massiva als monestirs benedictins i que seria l'inici de la xarxa d'hospitals i albergs per a peregrins o malalts urbans. Posteriorment, en els segles XVII i XVIII, els antecedents de les fundacions estan vinculats a la creació, per part de les autoritats eclesiàstiques, d'escoles, hospitals, asils i refugis per a peregrins i pobres, i són especialment rellevants els hospitals monàstics, les escoles catedralícies, conventuals o municipals que depenen econòmicament de les respectives entitats socials, de les almoines i de les donacions

la revolució industrial, es regulen les fundacions en el Reial decret de Carlos IV de 1798 que va ordenar l'alienació dels béns d'hospitals, asils i cases de beneficència i l'ingrés del producte de l'alienació i de les seves rendes a les arques de la Reial Caixa d'Amortització i en la Llei desamortitzadora d'onze d'octubre de 1820²⁸⁴. Un cop finalitzat el procés desamortitzador, s'inicia un període de tolerància amb la Llei General de Beneficència de 1849, que va compensar l'efecte de les normes anteriors reconeixent les fundacions benèfiques particulars, si bé sota el poder estatal.²⁸⁵ A partir d'aquesta Llei les fundacions se situen més en el món administratiu que en el civil i es dicten un important nombre de normes que regulen més les relacions amb l'administració que la seva estructura, organització o funcionament.²⁸⁶

El CC de 1889²⁸⁷ va reconèixer les fundacions d'interès públic com a persones jurídiques conjuntament amb les associacions i corporacions i oficialitza la seva existència com a persones jurídiques amb capacitat per vendre, comprar i obligar-se. L'exigua regulació que el CC fa de les fundacions va donar lloc al fet que s'aprovés una profusa legislació²⁸⁸ que va provocar un

284. La Llei desamortitzadora d'onze d'octubre de 1820 estableix "Quedan suprimidos los mayorazgos, fideicomisos, patronatos y cualquier otra especie de vinculación de bienes raíces, muebles, semovientes, censos, juros, foros o de cualquier otra naturaleza, los cuales se restituyen desde ahora a la clase de los absolutamente libres"

285. Article 1 Llei General de Beneficència de 1849. "Els establiments de beneficència són públics. S'exceptuen únicament i es consideren com a particulars si complissin amb l'objecte de la seva fundació, els que es financin exclusivament amb fons propis donats o llegats per particulars, la direcció i administració dels quals estigui confiada a corporacions autoritzades pel Govern a aquest efectes o patrons designats pel fundador".

286. Real Decret de 14 de maig de 1852 que aprova el Reglament de la Llei General de Beneficència. Real Decret de 14 de març de 1899 de reorganització dels serveis de beneficència particular. Real Decret de 24 de juliol de 1913 aprovant la Instrucció referent a les fundacions d'ensenyament, educació, instrucció i increment de les Ciències, Lletres i Arts. etc..

287. L'article 35 del CC reconeix com a persones jurídiques a les fundacions d'interès públic reconegudes per la Llei. L'article 37 estableix que la capacitat civil de les fundacions es regularà per les "regles de la institució" degudament aprovades per disposicions administratives, quan aquest requisit sigui necessari, sent la voluntat del fundador fixada en els estatuts la que establirà el seus objectius, que estarà restringida per les disposicions administratives aplicables. L'article 38 disposa les facultats de les persones jurídiques per adquirir i posseir béns i l'article 39 regula l'extinció de les fundacions.

288. Les normes que van regular les fundacions es poden classificar en les destinades a les fundacions benèfic assistencials regulades pel Real Decret i la Instrucció de 14 de març de 1899, les culturals i docents pel Real Decret 1792/1979, de 29 de juny, les laborals creades a l'empara del Decret 446/1991, de 16 de març, que va desenvolupar l'Ordre Ministerial de 25 de gener de 1962, Les Benèfic docents, d'ensenyament agrícola, pequari o miner regulades per la Instrucció de 20 de juny de 1926, i les fundacions destinades a la construcció regulades pel Real Decret 2960/1976, de 12 de novembre.

important garbuix normatiu fins que la CE va reconèixer el dret de fundació com un dret fonamental que el TC²⁸⁹ configura com una manifestació de l'autonomia de la voluntat respecte dels seus béns en virtut de la qual una persona pot disposar del seu patrimoni lliurement dins dels límits i amb les condicions legalment establertes.

Però la possibilitat que les persones jurídiques públiques puguin constituir fundacions no s'esdevé directament de la CE, ja que la regulació de l'article 34 es refereix als drets i llibertats al contemplar que les fundacions són un instrument fonamental de participació dels particulars en la realització d'activitats d'interès general que requereixin d'una habilitació legal específica que les reguli.

El dret de fundació va ser regulat l'any 1994 per la LFIF, que va posar fi a l'antic règim regulador de les fundacions, en molts casos contradictori i que encara datava del segle XIX. La LFIF va adaptar el règim fundacional a les noves exigències constitucionals i al sistema de distribució de competències entre l'Estat i les CA i va aglutinar en un únic text legal el règim jurídic de les fundacions i els avantatges de caràcter impositiu concedits a les persones privades, físiques o jurídiques –no exclusivament a les fundacions– per les seves activitats o aportacions econòmiques per donar suport a finalitats d'interès públic o social.

La definició que l'article 1 de LFIF fa de les fundacions com a “Organitzacions constituïdes sense ànim de lucre que, per voluntat del seus creadors, tenen afectat de manera duradora el seu patrimoni a la realització de finalitats d'interès general” i la facultat que l'article 6.4 atorgava a persones jurídiques públiques per constituir fundacions: “Les persones jurídiques públiques tindran capacitat per constituir fundacions, excepte que les seves normes reguladores estableixin el contrari [...]” van generalitzar la utilització de les fundacions com a ens instrumentals de les administracions públiques, si bé de forma més tardana que els consorcis.

A l'empara de la LFIF algunes CA, com ara Navarra, Catalunya, Galícia, el País Basc, Canàries, Madrid i València, amb competències exclusives sobre fundacions en els seus respectius estatuts d'autonomia, desenvolupen una normativa pròpia amb anterioritat a l'aprovació de la LF l'any 2002.

S'ha generat una polèmica doctrinal sobre la possibilitat que les administracions públiques puguin constituir fundacions privades així com sobre els

289. STC 49/1988, de 22 de març, sobre els òrgans rectors de les Caixes d'Estalvi

límits constitucionals per a la seva creació a partir dels preceptes continguts en l'article 6.4 de la LFIF (art. 8.1 de la LF) que els atorga una capacitat general per a la constitució de fundacions, excepte quan hi hagi una prohibició expressa de les normes reguladores.

Per Martínez Lopez-Muñiz,²⁹⁰ l'article 8 de la LF és inconstitucional perquè sotrau les fundacions constituïdes per persones jurídiques públiques a les exigències mínimes establertes per la CE per les administracions públiques com ara la manca de concreció de l'àmbit material, territorial, funcional, dels aspectes comptables públics i de control.

No obstant això, Piñar Mañas i Real Perez²⁹¹ consideren que el contingut de l'article 8 de la LF és suficient per permetre la creació de fundacions per les administracions públiques. Aquests autors sostenen que la constitució de fundacions privades –i no públiques– subjectes al règim jurídic privat és una potestat d'autoorganització de les administracions públiques, i diferencien les fundacions públiques de la resta, al considerar que aquestes formen part de les entitats institucionals de l'administració i estan sotmeses al règim jurídic del dret públic.

Parejo²⁹² sosté que la creació de fundacions privades per part de les administracions públiques sempre forma part del dret administratiu de l'organització amb independència que l'ens instrumental utilitzi formes de dret privat per a l'exercici de funcions públiques, si bé considera que és necessari que el legislador del dret administratiu hi estableixi determinades condicions.

La LF no regula les fundacions constituïdes per les entitats locals i, com veurem en l'apartat següent, la normativa estatal reguladora de les bases del règim jurídic i pressupostari dels ens locals no contempla la figura de les fundacions públiques constituïdes per les EL, per la qual cosa haurem de recórrer a la normativa autonòmica reguladora de les fundacions.

290. Marínez López-Muñiz, J.L. "Fundaciones privadas del sector público: problemas de constitucionalidad" Ponencia XII Congreso italo-español de Profesores de Derecho Administrativo, Salamanca, Octubre 2000.

291. Piñar Mañas, "Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales". Madrid, Marcial Pons, 1995, i Piñar Mañas. "Revista española de Derecho Administrativo" núm. 97. 1998. ED. Cívitas.

292. Parejo, Prologo en Vazquez Caballería "Fundaciones Públicas i fundaciones en mano pública. La reforma de los servicios públicos sanitarios. Madrid-Barcelona. Marcial Pons 1999.

2.1.1. Les fundacions constituïdes per ens locals

Les anomenades fundacions públiques de servei apareixen en la legislació de règim local en els articles 67 a 87 del Reglament de serveis de les corporacions locals, de 17 de juny de 1955, com a personificacions jurídiques de serveis sense personalitat jurídica vinculades orgànicament i funcionalment a l'ens local. Segons Garcia de Enterría,²⁹³ les fundacions públiques de servei eren filials de les entitats territorials.

El RS no ha estat expressament derogat per la LBRL, però ni la LBRL²⁹⁴ ni el TRRL preveuen les fundacions com a forma de gestió dels serveis públics locals. Tampoc apareixen les fundacions entre els ens que conformen el pressupostos generals de les EL en el TRLHL.²⁹⁵

Les formes previstes en la LBRL per a la gestió directa dels serveis públics són el organismes autònoms, les entitats públiques empresarials locals, les societats mercantils locals o cooperatives amb capital social mixt. El LMRLC²⁹⁶ i l'article 188 del ROAS fan la mateixa enumeració dels ens instrumentals dels ens locals, però sense esmentar les entitats públiques

293. Garcia de Enterría, E. "Constitución, Fundaciones y Sociedad Civil." *Revista de Administración Pública* núm. 122. 1990.

294. Article. 85.2 de la LBRL. Els serveis públics de la competència local es podran gestionar mitjançant alguna de les formes següents: A) Gestió directa. a) Gestió per part de la mateixa entitat local, b) Organisme autònom local, c) Entitat pública empresarial local, d) Societat mercantil local, el capital del la qual pertanyi íntegrament a l'entitat local o a un ens públic de la mateixa. B) Gestió indirecta, mitjançant les diferents formes previstes al contracte de serveis públics en l'article 146 del TRLCSP. Avui art. 253 LCSP que preveu les formes següents: concessió, gestió interessada, concert, i societat d'economia mixta.

295. Article. 164 TRLHL. Contingut del pressupost general. 1. Les entitats locals elaboraran i aprovaran anualment un pressupost general en què s'integraran: a) El pressupost de la mateixa entitat, b) Els dels organismes autònoms dependents d'aquesta, c) Els estats de previsió de despeses i ingressos de les societats mercantils al capital de les quals pertanyin íntegrament a l'entitat local. 2. Els organismes autònoms de les entitats locals es classifiquen a l'efecte del seu règim pressupostari i comptable, en la forma següent: a) Organismes autònoms de caràcter administratiu, b) Organismes autònoms de caràcter comercial, industrial financer i anàleg. Les normes de creació de cada organisme autònom hauran d'indicar expressament el seu caràcter.

Art. 166 al Pressupost general s'hi uniran com s annexos: [...] b) Els programes anuals d'actuació, inversions i finançament de les societats mercantils el capital de les quals sigui titular únic o particip majoritari l'entitat local. c) L'estat de consolidació del pressupost de la pròpia entitat amb el de tots els pressupostos i estats de previsió dels organismes autònoms i societats mercantils.

296. Article 243.3 LMRLC. L'exercici de l'activitat s'ha de realitzar en règim de lliure concurrència. Es pot adoptar la forma d'organisme autònom de caràcter industrial, comercial o financer, o de la societat de capital mixt, o la societat cooperativa.

empresarials locals, introduïdes en la LBRL per la Llei 57/2003, de 16 de setembre, seguint els preceptes de la LOFAGE.

Veient que la legislació de règim local no preveu la possibilitat que els ens locals constitueixin fundacions ens preguntem:

- Quin ha estat el fonament jurídic que avala les 68²⁹⁷ fundacions constituïdes o participades per EL que al desembre del 2009 figuren en la base de dades general d'entitat locals del Ministeri d'Economia i Hisenda?
- Poden els ens locals gestionar serveis públics mitjançant fundacions quan el legislador estatal i autonòmic ha aprovat una llista tancada d'ens per a la gestió dels serveis locals que no en preveu, si bé tampoc en prohibeix?

Els apartats 1 i 4 de l'article 8 de la LF preveuen que les persones jurídiques públiques puguin crear fundacions: "8.1. Podran constituir fundacions les persones físiques i les persones jurídiques, siguin aquestes públiques o privades. 8.4. Les persones jurídiques públiques tindran capacitat per constituir fundacions tret que les seves normes reguladores estableixin el contrari."

L'article 9.24 de l'Estatut d'Autonomia de Catalunya de 1979 ja atribuïa competència exclusiva a la Generalitat de Catalunya sobre associacions i fundacions, competència que es manté en l'article 188 del vigent l'Estatut d'Autonomia de Catalunya, del 2006. D'acord amb l'Estatut de 1979 el Parlament de Catalunya va aprovar la Llei 1/1982, de 3 de març, de fundacions, la primera de l'Estat espanyol després de la CE. Aquesta Llei va ser modificada per la Llei 21/1985, de 8 de novembre, de fundacions, derogada per la Llei 5/2001, de 2 de maig, de fundacions privades i de la qual la LCCC ha derogat bona part dels preceptes.

La LCCC s'aplica directament a les associacions i fundacions sobre les quals té competència la Generalitat de Catalunya. El títol III està dedicat íntegrament a regular el règim jurídic de les fundacions. L'article 331 estableix la capacitat per a la constitució de fundacions per part de les persones físiques i jurídiques, així com els requisits que han de complir les fundacions per tenir la condició de fundacions públiques dels EL de Catalunya.

297. Vegeu el quadre 13 de l'apartat 2.1.1.11

“Article 331.2 Capacitat per a la constitució.

1. Poden constituir fundacions les persones físiques i jurídiques i les persones jurídiques, privades i públiques. Les persones jurídiques públiques només ho poden fer conjuntament amb persones privades d’acord amb llur normativa.
2. Són fundacions del sector públic de l’Administració de la Generalitat o de l’administració local de Catalunya les fundacions que compleixin alguna de les condicions següents:
 - a. *Que s’hagin constituït amb una aportació majoritària de l’Administració de la Generalitat, dels ens locals de Catalunya,²⁹⁸ o d’organismes públics o altres ens que en depenguin, tant si l’aportació es fa de manera directa com indirecta.*
 - b. Que més del 50 % del seu patrimoni fundacional estigui format amb caràcter permanent per béns o drets aportats o ceditats per les entitats a què fa referència la lletra a.
 - c. Que més de la meitat dels membres de l’òrgan de govern siguin nomenats per l’Administració de la Generalitat de Catalunya o per organismes públics o altres ens que en depenguin.
3. Les persones físiques, per constituir una fundació, han de tenir capacitat plena d’obrar, si ho fan entre vius, o capacitat per testar, si ho fan per causa de mort.
4. Perquè les persones jurídiques puguin constituir una fundació, cal que les normes que les regulen no els ho prohibeixin i que l’acord, en el qual ha de constar la finalitat d’interès general que es pretén assolir, sigui adoptat per un òrgan competent a aquest efecte o amb facultats suficients.
5. Els fundadors han de tenir la lliure disposició dels béns que aporten a les fundacions.”

Els trets més rellevants introduïts per l’article 331 de la LCCC són:

- La particularitat que les persones jurídiques públiques únicament poden constituir fundacions amb entitats privades.
- La novetat, respecte a la legislació estatal i la resta de normes autonòmiques, de preveure que les administracions de les EL de Catalunya, els seus organismes públics o altres ens que en depenguin, puguin consti-

298. El subratllat és nostre.

tuir fundacions públiques, en els termes establerts, i d'aquesta manera s'ompli el buit legislatiu que fins a aquest moment hi havia en la legislació estatal de règim local.

No obstant això, la regulació de la LCCC és insuficient, ja que si bé defineix el concepte de fundació pública, les normes de creació, funcionament, extinció i liquidació, no preveu, a diferència de la LF, la submissió al règim comptable públic, al retiment de comptes als òrgans de control extern ni al règim del control intern per part dels interventors generals dels ens locals. La LCCC tampoc determina si una fundació que es regeix pel dret privat pot ser utilitzada com a ens instrumental per a la prestació de serveis públics locals subjectes al dret públic, tant més que aquesta forma de gestió no està prevista en la legislació de règim local.

Som conscients que les EL no poden regular noves formes de gestió dels serveis públics locals no previstes en les lleis estatals o autonòmiques, però això vol dir que s'han de limitar a les formes de gestió expressament previstes en la llei de règim local, o que a *contrario sensu*, poden adoptar altres formes de gestió regulades en la legislació sectorial com ara les fundacions, de la mateixa manera com ho estan fent altres administracions públiques en els àmbits sanitari, cultural, d'investigació, social, etc.

Nosaltres entenem que les normes de règim local s'han d'interpretar de la forma més favorable al principi constitucional d'autonomia local recollit en els articles 137 i 140 de la CE i en l'article 3 de la CEAL, que atorguen als municipis autonomia organitzativa per a la gestió dels seus propis interessos en el marc de la llei, però que no és necessari que en cada cas concret la llei ho hagi de determinar expressament.

La redacció de l'article 6.2 del LMRLC, que diu: "La legislació sobre règim local de la Generalitat de Catalunya garanteix als ens locals els àmbits normatius necessaris per fer efectiu el principi d'autonomia organitzativa," i de l'article 245.3 de la LMRL, que diu: "Per a l'exercici dels serveis públics essencials reservats poden utilitzar qualsevol de les formes de gestió establertes per la llei", dona un ampli marge als municipis en matèria d'organització respectant el principi d'autonomia local, per la qual cosa recollim l'opinió de Malaret E. i Marsal M.²⁹⁹ que mantenen, acollint-se a la clàusula

299. Malaret E. i Marsal M. "Las fundaciones de iniciativa pública: un régimen jurídico en construcción. La singularidad de las fundaciones locales". Colecció Estudis. Núm 20. Fundació Carles Pi i Sunyer. 2005.

general de competència en favor dels municipis de l'article 25.1 de la LBRL, que els ens locals poden emprar les fundacions públiques com a ens instrumentals per a la gestió dels serveis públics de la seva competència igual que la resta de les administracions públiques.

2.1.1.1. Marc legal

A manca de regulació de les fundacions en la legislació estatal de règim local -LBRL i TRRL- i de la legislació autonòmica de règim local de la Generalitat de Catalunya -LMRLC i ROAS- a Catalunya el règim jurídic de les fundacions constituïdes o participades per les EL serà el fixat per la LCCC, inclòs el règim jurídic, comptable i de control perquè les fundacions no estan regulades en el TRLHL.

Les fundacions públiques constituïdes per les EL de la resta de l'Estat es regiran per la normativa reguladora de fundacions de la respectiva CA, normativa que fa referència, en el millor dels casos, a la possibilitat que les persones jurídiques públiques puguin constituir fundacions privades, i serà únicament la LCCC la que regularà les fundacions públiques constituïdes per les EL, per la qual cosa ens remetrem a aquesta llei en el desenvolupament dels apartats següents.

2.1.1.2. Concepte i naturalesa jurídica

Les fundacions públiques locals, segons la LCCC, són organitzacions, sense ànim de lucre i personalitat jurídica privada, constituïdes per les EL conjuntament amb persones jurídiques privades mitjançant l'afectació d'uns béns o d'uns drets de contingut econòmic i la destinació de llurs rendiments o dels recursos obtinguts, segons el compliment de l'interès general en les condicions de l'article 331.2 de la LCCC.

Val a dir que la disposició addicional tercera de la LCCC³⁰⁰ aclareix, a l'efectes de l'establert en l'article 331-2.2, que el finançament públic que puguin rebre les fundacions no els confereix per si mateix el caràcter de fundació del sector públic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya o de l'administració local de Catalunya, ni tant sols en els casos que els recursos procedeixin de:

300. Introduïda per l'article 49.3 de la Llei 16/2003, de 23 de desembre.

- El finançament en concepte de concert o com a contraprestació per la prestació de serveis que tinguin causa en negocis jurídics que impliquen obligacions recíproques.
- Ingressos procedents majoritàriament de subvencions.

El llibre II del la LCCC no estableix cap diferència entre la naturalesa jurídica de les fundacions privades i de les fundacions públiques excepte per la condició d'ens públic del fundador i la limitació referida a les persones jurídiques públiques, en relació amb el fet que aquestes sols podran constituir fundacions de forma conjunta amb persones privades. Aquesta situació no es dona en gaires de les actuals fundacions constituïdes o participades per EL en les quals l'habitual és la participació d'una de diverses administracions públiques.

Les fundacions públiques de les EL tenen autonomia organitzativa en matèria d'actuació i de representació. Els seus òrgans es regeixen, en allò no contemplat en la LCCC, pel que determinen el seus estatuts, per les regles de règim intern, o per aquelles que hagin establert els seus òrgans per regular-ne el funcionament.

Les fundacions públiques constituïdes per l'administració local de Catalunya a l'empara de la LCCC són persones jurídiques amb plena capacitat jurídica per complir les seves finalitats, d'acord amb la Llei i el que disposin els seus estatuts, i encara que estiguin participades majoritàriament per l'Administració de les EL o dels seus ens dependents, no es poden considerar administracions públiques, per tant, es regiran, d'una banda, per les seves pròpies lleis i, de l'altra, pel que determinin els seus estatuts i per les normes de dret privat.

2.1.1.3 Finalitats

L'article 3.1 de la LF assenyala que les fundacions hauran de perseguir finalitats d'interès general, com ara entre d'altres, de defensa dels drets humans, ajut a víctimes del terrorisme i actes violents, assistència social i inclusió social, cíviques, educatives, culturals, científiques, esportives, sanitàries, laborals, d'enfortiment institucional, de cooperació per al desenvolupament, de promoció pel desenvolupament, de promoció de l'acció social, de defensa del medi ambient i de foment de l'economia social, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, socials o culturals, de pro-

moció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, de foment de la tolerància, de desenvolupament de la societat de la informació, o d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.

L'article 331-1 de la LCCC estableix el principi genèric que les fundacions es constitueixen per al compliment de finalitats d'interès general. El precepte d'interès general és indeterminat i pot abastar la pràctica totalitat de les activitats i els serveis de les EL previstos en la LBRL i en el ROAS, principalment quan, tot i que les fundacions es defineixen com a institucions sense ànim de lucre, poden desenvolupar activitats econòmiques i participar en societats mercantils sota unes determinades condicions.

La possibilitat que una fundació pública o privada pugui desenvolupar per si mateixa activitats econòmiques va ser introduïda per l'article 24 de la LF i també està recollida en l'article 333-5³⁰¹ de la LCCC.

Els requisits que s'han de donar per tal que les fundacions puguin intervenir en qualsevol tipus d'activitat econòmica són: a) que l'activitat constitueixi per si mateixa el compliment de l'activitat fundacional³⁰² o d'una part d'aquesta, b) que es tracti d'una activitat vinculada a les finalitats de la fundació, ja sigui de manera directa, accessòria o subordinada, c) que no es vulnerin les normes de la defensa de la competència.³⁰³

Les fundacions, segons l'article 333-4³⁰⁴ de la LCCC, també poden desenvolupar activitats econòmiques que constitueixin societats mercantils i que hi participin, però si això suposa l'assumpció de responsabilitat personal pels deutes socials es requereix l'autorització prèvia del protectorat.³⁰⁵

301. *Article 333.5. LCCC. Gestió directa d'explotacions econòmiques.* Les fundacions poden gestionar directament explotacions econòmiques en els casos següents: a) Si l'exercici de l'activitat constitueix per ell mateix el compliment de la finalitat fundacional o d'una part d'aquella finalitat. b) Si es tracta d'una activitat accessòria o subordinada respecte a la finalitat fundacional o respecte a una part d'aquesta finalitat

302. S'exceptuen les fundacions temporals, les quals segons l'article 331-8.2c) no poden dur a terme directament explotacions econòmiques com activitat de caràcter principal.

303. Aquesta darrera condició està prevista únicament en la LF i no en la LCCC.

304. *Article 333.4 LCCC. Participació en societats.* 1. Les fundacions poden constituir societats i participar-hi. Si això comporta l'assumpció de responsabilitat personal pels deutes socials, cal l'autorització prèvia del protectorat. 2. La fundació ha de comunicar al protectorat en el termini de trenta dies l'adquisició o la tinença d'accions o de participacions socials que li confereixin, directament o indirectament, el control de societats que limitin la responsabilitat dels associats. 3. L'exercici per una fundació de funcions d'administració de societats ha de ser compatible amb el compliment de les finalitats fundacionals.

305. La regulació de la participació de les fundacions en societats que fa la LCCC és menys restrictiva que la de la LF. Ja que la LF no preveu que les fundacions les puguin constituir sinó únicament que hi

El règim jurídic de les fundacions fixat per la LF i per la LCCC evidencia una forta influència del dret de societats de capital, tant en el procés de constitució, en el contingut dels estatuts i en l'aportació d'una dotació com a base patrimonial de l'organització fundacional que ha de ser "adequada i suficient per al compliment de les finalitats fundacionals" (art. 12.1 LF i 331-5.1 LCCC) que és assimilable a l'existència d'un capital mínim en les societats anònimes i en les societats de responsabilitat limitada, així com en l'obligació de desemborsar una quarta part de l'aportació en el moment de la constitució i, si aquesta no és dinerària, amb l'obligació d'incorporar a l'escriptura de constitució la taxació efectuada per un perit independent (art. 12.2 LF i 331-6.3 LCCC).

Però, tal vegada, on més influència es percep del dret de societats de capital és en la responsabilitat dels patrons, establerta en l'article 17.2 de la LF i 333-11 de la LCCC, que tenen pràcticament la mateixa redacció de l'article 133.2 de la LSA, que obliga a respondre als patrons dels danys i perjudicis que causin "per actes contraris a la llei o als Estatuts o els realitzats sense la diligència amb la qual han de desenvolupar el seu càrrec". Així mateix l'extensa regulació que l'article 25 de la LF i els articles 333-7 a 333-11 de la LCCC fan de la comptabilitat, l'auditoria i el pla d'actuació i la remissió a la normativa mercantil corroboren la influència del dret mercantil en matèria de comptabilitat i comptes anuals de les fundacions.

En definitiva, les finalitats de les fundacions privades i públiques poden ser molt àmplies i diverses sempre que compreguin finalitats d'interès general. Les fundacions públiques de les EL poden gestionar activitats i serveis de competència local. Podran constituir i participar en societats i gestionar directament explotacions econòmiques, amb les limitacions fixades pels articles 333.4 i 333.5 de la LCCC i, fins i tot, podran percebre, per raó del servei que prestin, una remuneració per les seves activitats que no desvirtui l'interès general de les seves finalitats.

De l'anàlisi de la base de dades general d'entitats locals del Ministeri d'Economia i Hisenda, es desprèn que a Catalunya hi ha, el 9 de desembre del 2009, un total de 68 fundacions constituïdes o participades per les EL que tenen les més variades finalitats, com a exemple es poden citar:

participin, prèvia autorització del protectorat quan la participació sigui majoritària.

Fundacions Culturals: Fundació Barcelona Cultura, Fundació Sitges Internacional de Cinema de Catalunya, Fundació Arranz Bravo. *Fundacions Sanitàries:* Fundació Hospital Sant Jaume d'Olot, Fundació Assistència Sanitària i Social, Fundació Hospital Universitari de Tarragona Joan XXIII. *Fundacions de recerca:* Fundació Tecno Campus Mataró-Maresme, Fundació Carles Pi i Sunyer. *Fundacions Socials:* Fundació Atenció a les Persones Dependents, Fundació Palafrugell Gent Gran. *Fundacions d'impuls de noves tecnologies:* Fundació Foment de la Societat del Coneixement. *Fundacions de defensa del medi natural:* Fundació Promediterrània per a la Conservació, l'Estudi i la Difusió del Patrimoni, Fundació Observatori de l'Ebre.

2.1.1.4 Constitució de les fundacions públiques per les EL

Per estudiar la competència i els procediments de constitució de les fundacions públiques locals farem una aplicació analògica dels preceptes que en la legislació bàsica de règim local regulen la creació dels seus ens instrumentals dependents, ja que aquesta no preveu la constitució de les fundacions públiques locals.

Les fundacions públiques constituïdes per les EL tenen característiques similars a les dels organismes autònoms locals, entitats empresarials locals i societats municipals. Entre les similituds amb els organismes autònoms locals i les entitats empresarials locals es poden citar que les seves característiques essencials; finalitats, òrgans de govern, personal, règim econòmic, modificació, dissolució, etc. Són fixades pels estatuts, i que com la resta d'ens instrumentals tenen un patrimoni afectat a les seves necessitats.

Les similituds entre entitats públiques empresarials locals, societats municipals i fundacions públiques locals es concreten en la submissió al dret privat i a un règim comptable i financer cada vegada més semblant a la legislació mercantil, si bé les fundacions es diferencien dels ens esmentats en les finalitats sense ànim de lucre.

L'article 22.2.f de la LBRL i l'article 52.2.g del LMRLC determinen que és competència del ple de la corporació l'aprovació de les formes de gestió dels serveis públics, i l'article 47.2 k de la LBRL assenyala que es requereix el vot favorable de la majoria absoluta del nombre legal de membres de la corporació per a l'aprovació de la forma concreta de la gestió dels serveis.

L'article 85.1.a de la LBRL també estableix que és competència del ple de la corporació, la creació, modificació, fusió, escissió i supressió dels or-

ganismes autònoms locals i de les entitats públiques empresarials locals, pels quals es remet, en allò que sigui d'aplicació, als articles 45 a 52 i 53 a 60 de la LOFAGE. Mentre que l'article 212.5 del ROAS diu que l'acte previ de constitució d'una societat mercantil local de capital íntegrament públic i l'aprovació dels seus estatuts s'hauran de tramitar d'acord amb l'article 201 del ROAS, que regula el procediment de constitució i aprovació dels estatuts dels organismes autònoms locals.

En conclusió, l'aprovació dels estatuts, la modificació, fusió, escissió i dissolució de les fundacions públiques locals requerirà l'aprovació del ple de l'ens local amb el quòrum de la majoria absoluta del nombre legal de membres de la corporació i, com en tots els actes de majoria qualificada, informe previ del secretari i de l'interventor (art. 179. 1b) del LMRLC), sens perjudici de les facultats del patronat i del protectorat.

És indispensable que l'acte administratiu que adopti l'entitat local per a la constitució d'una fundació pública local, així com els seus estatuts, delimiti de forma clara les finalitats i de la fundació, les activitats i els serveis que se li encomanin –sempre orientades al compliment de finalitats d'interès general– tenint en compte que les fundacions públiques són ens dotats amb personalitat jurídica privada.

2.1.1.4.1. Forma de constitució

L'article 331-3 de la LCCC regula de la mateixa manera la forma de constitució de les fundacions privades i de les fundacions públiques. Ambdues es poden constituir per actes entre vius o per causa de mort.

Les fundacions constituïdes per actes entre vius requereixen l'atorgament d'una carta fundacional. Les constituïdes per causa de mort necessiten de la voluntat fundacional manifestada en disposicions d'última voluntat en testament o codicil i la designació de les persones físiques o jurídiques que han d'executar-la. Aquestes fundacions han d'atorgar la carta fundacional, si cal completar la voluntat fundacional o altrament sol·licitar la inscripció de la fundació. Si no hi hagués persones designades pel causant, o aquestes haguessin estat remogudes o el seu càrrec estigués vacant, el compliment dels actes esmentats correspondria al protectorat.

Les fundacions constituïdes per l'administració dels ens locals i dels seus ens dependents poden tenir una durada indefinida o temporal (art. 331-8 LCCC). En aquest darrer cas la durada ha de ser suficient per dur a terme la finalitat fundacional.

La LCCC preveu que en la constitució de les fundacions es formalitzi la carta fundacional,³⁰⁶ regulada en l'article 331-4 de la LCCC, que s'ha de formalitzar en escriptura pública, i que el seu atorgament sigui un acte irrevocable que requereix la inscripció en el Registre de Fundacions.³⁰⁷

Les fundacions públiques constituïdes per l'administració dels ens locals, com la resta de fundacions, adquireixen personalitat jurídica definitiva amb la inscripció de la carta fundacional en el Registre de fundacions.³⁰⁸

El contingut de la carta fundacional, o escriptura de constitució de la fundació, ha de contenir com a mínim, segons l'article 331-4 de la LCCC, els següents aspectes:

- a. *Denominació, domicili i nacionalitat dels fundadors* i, si es tracta de fundacions ordenades per causa de mort, a més, les mateixes dades referides a la persona del causant.
- b. *Voluntat de constituir la fundació*. En les fundacions públiques constituïdes per les EL, l'expressió de la voluntat de constituir la fundació és l'aprovació definitiva de l'acte administratiu en què es concreta la decisió de constitució.
- c. *Els estatuts de la fundació*. El contingut dels quals concretarem més endavant.
- d. *Dotació inicial*. Segons l'article 331.5 de la LCCC la dotació inicial de la fundació s'ha de constituir en diners o altres béns o drets fructífers, els quals han de ser suficients i adequats per iniciar i desenvolupar les activitats fundacionals, han d'estar lliures de càrregues que impedeixin o limitin de forma significativa la seva utilitat per a la fundació.

La dotació inicial en les fundacions públiques o privades no podrà ser inferior a 60.000 €³⁰⁹ i es podrà incrementar posteriorment amb aportacions fetes pels fundadors o altres persones. Aquests increments han de respectar les normes sobre l'aplicació obligatòria de les rendes i altres

306. La carta fundacional és un requisit que no es preveu per als organismes autònoms locals i les entitats empresarials locals en l'article 85 bis de la LBEL, que únicament requereix la confecció dels estatuts.

307. El Registre de fundacions de la Generalitat de Catalunya està regulat en el Decret 37/1987, de 29 de gener, d'instrucció per a l'organització i funcionament del protectorat de la Generalitat sobre les fundacions privades de Catalunya.

308. Article 331-1 4 de la Llei 4/2008.

309. L'aportació és de 30.000€ segons l'article 12.1 de la LF.

ingressos, i constaran en els comptes anuals que es presentin al protectorat.

Si en els increments de les dotacions les aportacions són no dineràries, es faran constar en escriptura pública, en la qual, segons l'apartat 3 de l'article 331-5 de la LCCC, es descriuran els elements següents: a) béns i drets aportats, b) dades registrals i el títol o concepte de l'aportació, c) informe de valoració corresponent, si escau, d) la manifestació de la voluntat de l'aportació en el sentit que l'aportació formi part de la dotació.

La dotació inicial, excepte en els supòsits de dotació successiva als quals tot seguit ens referirem, s'ha d'haver aprovat i desemborsat íntegrament abans de sol·licitar la inscripció en el Registre de fundacions.

Quan en la fundació hi participin persones jurídiques i corporacions de dret públic, i l'aportació sigui dinerària, l'aportació es pot fer de forma successiva. No obstant això, en tot cas el desembors inicial serà almenys del 50 %, i la resta es pot aportar en un termini de quatre anys. En el cas de persones jurídiques públiques, també les pertanyents al sector públic local, el compromís de les aportacions successives, s'ha de fer constar de forma expressa en l'acord fundacional.

Les aportacions fetes en diners s'han d'ingressar en una entitat de crèdit a favor de la fundació en constitució. Si l'ingrés s'ha efectuat abans de l'atorgament de la carta fundacional, es farà constar en aquesta i es protocol·litzarà el resguard o el certificat del dipòsit.

La LCCC, en l'article 331.8, estableix una dotació inicial més reduïda per a les fundacions temporals, les quals es poden constituir amb una dotació no inferior a 30.000 € per un termini màxim de cinc anys, d'acord amb els requisits següents: a) la carta fundacional ha de contenir un programa d'actuació que compregui tot el període de la fundació, que indiqui els recursos financers que han d'aportar els fundadors en cada exercici, b) les aportacions han d'estar garantides, c) els estatuts han de fixar la durada de la fundació que començarà a comptar des del moment de la inscripció, d) la fundació no podrà dur a terme activitats econòmiques com activitat principal.

- e. *Designació de persones que han de constituir el patronat inicial*, i la seva acceptació si es fa en el moment d'atorgar la carta.

La carta fundacional ha de contenir un *projecte d'estatuts* que, com a mínim, segons l'article 331.9 de la LCCC, i l'article 85.2 bis de la LBRL,³¹⁰ han de determinar:

- *Denominació.* Que ha d'incloure expressament la paraula “fundació”.³¹¹
- *Durada.* Si no es constitueix per temps indefinit. I la data d'inici de les activitats, si no coincideix amb l'atorgament de la carta fundacional.
- *Domicili.*
- *Finalitats fundacionals i activitats que ha de dur a terme, en què s'hi indiqui l'àmbit territorial principal.* En el cas de les fundacions públiques constituïdes per l'administració local, la seva actuació està delimitada per l'àmbit territorial dels ens locals que la constitueixin, si bé no ha de ser necessàriament la totalitat d'aquest àmbit, ja que es pot circumscriure a un determinat barri o un districte, per exemple.

La concreció de les finalitats i activitats de la fundació és un aspecte de gran importància, sobretot en el cas que s'encomani a la fundació la prestació d'un servei de competència local, ja que conjuntament amb les finalitats s'hauran de determinar el reglament del servei, els recursos econòmics que es puguin obtenir i les regles de reinversió als interessos de caràcter general de la fundació, els beneficiaris, etc.

- *Regles bàsiques per a l'aplicació dels recursos a les finalitats fundacionals i per la determinació dels beneficiaris.*
- *Regles d'organització i funcionament del patronat,* amb indicació de la seva composició, forma de designació dels membres, durada del mandat dels patrons, règim de convocatòria de les reunions, forma de deliberació i d'adopció d'acords i procediment d'aprovació de les actes.
- *Regulació, si escau, dels òrgans diferents al patronat* que es puguin constituir, inclosos els de control i supervisió interna. La regulació d'aquests òrgans ha d'incloure la composició i les funcions que han d'assumir.
- *Les disposicions pertinents per evitar conflictes entre l'interès de la fundació i els interessos professionals o personals dels patrons, de les persones*

310. L'article 85.2 bis de la LBRL determina els extrems que han de contenir els estatuts dels organismes autònoms locals i de les entitats públiques empresarials locals.

311. La primera redacció de la LCCC l'apartat a de l'article 331-9 era la següent: “La denominació, que ha de contenir el mot ‘fundació’ i la indicació de si és privada o pública.” Però després de la modificació aprovada per la Llei 16/2008, de 23 de desembre, de mesures fiscals i financeres, la redacció va quedar de la forma següent: “a) La denominació, que ha de contenir la paraula ‘fundació’...”, i s'hi va suprimir la referència al caràcter de públic o privat.

amb funcions de direcció o dels treballadors de la fundació. Els aspectes que cal regular, perquè poden ser potencialment raó de conflicte, són: les relacions professionals dels patrons amb la fundació (article 332-10.2 de la LCCC), l'assistència potestativa del personal directiu en les reunions del patronat, amb veu però sense vot, atès que no en són membres, així com la regulació de les situacions de conflictes d'interessos d'acord amb l'article 332-9 de la LCCC.

- *La destinació dels béns sobrants, en cas de dissolució, d'acord amb els preceptes de l'article 335-6 de la LCCC.*

A més a més dels aspectes comentats que s'han d'incloure en els estatuts segons l'article 331-9 de la LCCC, el projecte d'estatuts de les fundacions públiques locals també ha de contemplar les qüestions següents, algunes de les quals estan previstes en l'article 85 bis c de la LBRL, com ara:

- *El règim relatiu a recursos humans, patrimoni i contractació.*
- *Els recursos.*
- *L'àmbit territorial en què hagi de desenvolupar l'activitat.*³¹²
- *Les normes bàsiques d'aplicació dels recursos al compliment de les finalitats fundacionals, com la concreció dels beneficiaris o quelcom d'especial rellevància com ara la possible retribució per la prestació dels serveis, sense que això pugui substituir el reglament del funcionament del servei que necessàriament haurà d'aprovar el patronat quan les fundacions gestionin serveis públics.*
- *Procediments de control polític i econòmic de caràcter periòdic.* Per exemple, la regulació de les compareixences del president del patronat en el Ple municipal, o el format i la periodicitat de presentació de la documentació que permeti a l'ens local fer els seguiment del grau de compliment dels objectius fundacionals i de l'adequació de la utilització dels fons públics rebuts a les finalitats fundacionals.

312. Segons els articles 311-1 b i 331-2.2 de la LCCC, en el cas de Catalunya, l'àmbit d'actuació de les fundacions públiques locals serà el dels ens locals de Catalunya.

L'acord d'aprovació inicial de la constitució de la fundació i el projecte d'estatuts segons l'article 201 del ROAS³¹³ se sotmetrà a informació pública durant el termini de trenta dies per a l'examen d'al·legacions i suggeriments. El Ple haurà de resoldre les al·legacions formulades i procedir a l'aprovació definitiva en el termini de tres mesos a comptar des de l'acord de l'aprovació inicial. El text dels estatuts s'ha de publicar íntegrament en el *Butlletí Oficial de la Província* i s'ha d'inserir una referència d'aquesta publicació en el *Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya*.

Les fundacions constituïdes per l'administració dels ens locals i dels seus ens dependents s'hauran d'inscriure en el Registre de Fundacions de la Generalitat de Catalunya, inscripció que sols es podrà practicar si s'acredita davant del protectorat que han acceptat el càrrec un nombre de patrons suficient, d'acord amb els estatuts, per constituir vàlidament el patronat, actuar i dur a terme acords. El protectorat pot inscriure la fundació d'ofici, segons l'establert en l'article 331.11 de la LCCC.

2.1.1.4.2. Modificació, fusió, escissió i dissolució

Els articles 335-1 a 335-6 de la LCCC regulen el procediment de modificació, fusió, escissió i dissolució de les fundacions.

a. *Modificació dels estatuts.* D'acord amb aquestes disposicions els estatuts de la fundació es poden modificar per acord del patronat quan convingui als interessos de la fundació sempre que es tingui en consideració la voluntat dels fundadors. La modificació dels estatuts s'ha de formalitzar en escriptura pública i requereix l'aprovació del protectorat, que únicament la podrà denegar si la modificació és contrària a la llei, contravé una prohibició expressa dels fundadors o s'aparta de la seva voluntat en allò que faci referència a la denominació, les finalitats, l'aplicació dels recursos, la destinació dels béns sobrants o la composició del patrimoni.

b. *Fusions de les fundacions.* Les fundacions es poden fusionar bé per mitjà de l'extinció de les entitats fusionades i la constitució d'una nova persona jurídica, o per absorció d'una o diverses persones jurídiques per altres. En el cas de fusió de fundacions sotmeses a una regulació diferent, s'aplicarà

313. Novament per aplicació analògica amb el procediment de constitució i aprovació dels estatuts dels organismes autònoms locals.

la normativa de Catalunya si el domicili de la fundació resultant s'estableix a Catalunya.

Els òrgans de govern de les fundacions fusionades han de redactar un projecte de fusió³¹⁴ en què hi ha de figurar com a mínim: a) denominació i domicili de les entitats participants en l'operació i, si escau, de la nova persona jurídica a constituir, b) el text íntegre dels estatuts de la persona jurídica resultant de la fusió o la modificació dels estatuts de l'entitat absorbent, c) la data a partir de la qual es consideren finalitzades les operacions comptables per les persones jurídiques que transmeten el seu patrimoni.

El projecte de fusió anirà acompanyat del balanç de la fusió i d'un informe emès per l'entitat que l'acorda, que justifiqui els aspectes jurídics i econòmics de la fusió. L'acord de fusió serà adoptat per l'òrgan sobirà de les entitats que es fusionen i s'ha d'ajustar al projecte de fusió. L'acord de fusió s'ha de publicar al *Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya* i en dos diaris de màxima difusió de la província o comarca on les persones jurídiques que es fusionin tinguin el domicili, i s'hauran de citar expressament els drets dels creditors de les persones jurídiques fusionades a obtenir el text íntegre de l'acord i a oposar-s'hi.

La fusió no es podrà executar abans d'un mes a comptar des de la publicació esmentada i no sortirà efecte si els crèdits nascuts abans de la publicació no estan degudament garantits. Els titulars dels crèdits poden oposar-s'hi per escrit. En aquest cas, la fusió no tindrà efectes fins que els crèdits no es satisfacin o s'aportin les garanties suficients.

- c. *Escissió de les fundacions.* Les fundacions es poden escindir per mitjà de la divisió del seu patrimoni en dues o més parts. L'escissió pot ser total o parcial. En el cas de les escissions totals es traspassa en bloc cada una de les parts a altres persones jurídiques beneficiàries ja siguin existents o de nova constitució, i la persona jurídica escindida s'extingeix. En les escissions parcials, també es traspassa en bloc una o diverses de les parts a les

314. D'acord amb l'article 314.1.7 de la LCCC no serà d'aplicació la redacció del projecte de fusió i les prevencions relatives a les garanties dels crèdits i els drets dels creditors, per les operacions de fusió o absorció de les fundacions que al tancament de l'exercici duguin un règim de comptabilitat simplificat. L'acord de fusió o absorció serà motivat i adoptat pels patronats de totes les fundacions interessades. Es formalitzarà en escriptura pública. Excepte en les casos de resolució judicial, si ha de ser autoritzat pel protectorat.

persones beneficiaries però la persona jurídica escindida conserva la part del patrimoni no traspassat.

Igual que en les modificacions, es redactarà un projecte d'escissió en què figurarà com a mínim: a) denominació i domicili de les entitats participants en l'operació i, si escau, de la nova persona jurídica que s'ha de constituir, b) el text íntegre dels estatuts de la persona o les persones jurídiques que s'hagin de constituir a conseqüència de l'escissió o les modificacions que s'hagin d'introduir en els estatuts de les entitats participants en l'operació, c) la designació dels elements de l'actiu i del passiu que s'hagin de transmetre a les persones jurídiques beneficiaries de l'escissió.

En les escissions són vàlides les especificacions ja realitzades respecte de l'obligació de formalitzar l'escissió en escriptura pública, la motivació de l'acord, l'acompanyament d'un balanç al projecte d'escissió, l'adopció de l'acord d'escissió i la documentació requerida, la publicació, l'oposició dels creditors, el règim especial d'escissió per a les fundacions que en la data del tancament econòmic estiguin sotmeses al règim simplificat de comptabilitat i l'aprovació de l'operació d'escissió feta pel protectorat.

d. Dissolució de les fundacions. D'acord amb l'article 335.5 de la LCCC, les fundacions es poden dissoldre per les causes següents: a) acabament del termini establert en els estatuts, excepte que s'hagi previst la pròrroga, b) compliment íntegre de la finalitat per la qual es va constituir o la impossibilitat d'assolir-la, c) il·licitud civil o penal de les seves activitats o finalitats, declarada per sentència ferma, d) obertura de la fase de liquidació en el concurs, e) altres previstes en la llei o en els estatuts.

La dissolució d'una fundació es produeix el dia del venciment de ple dret de la mateixa fundació. La dissolució requereix l'acord motivat del patronat de la fundació i l'aprovació pel protectorat. En el cas que es produeixi una causa de dissolució i no sigui aprovada per la fundació, el protectorat a instàncies de qui tingui interès legítim o d'ofici, por requerir al patronat que adopti l'acord pertinent i, si aquest no és atès, el protectorat pot instar a la dissolució per resolució judicial.

La dissolució d'una fundació comporta la seva liquidació, la qual es durà a terme pel patronat, els liquidadors o, amb caràcter subsidiari, pel protectorat. El patrimoni resultant s'adjudicarà a les entitats que determinin els estatuts o es destinaran a activitats d'interès general que aquests estatuts determinin.

Les entitats adjudicatàries del patrimoni liquidat seran fundacions o altres entitats sense ànim de lucre amb finalitats anàlogues a les de la fundació liquidada o entitats públiques. La destinació o adjudicació del patrimoni ha de ser autoritzat pel protectorat abans de ser executat.

Els acords de modificació, fusió, escissió i liquidació de les fundacions públiques de l'administració dels ens locals, a més d'estar sotmeses als preceptes de la LCCC, d'acord amb els articles 22.2.f i 52.2.g del LMRLC, requeriran l'acord del ple de l'ens local matriu.

2.1.1.5. El patronat

El patronat és l'òrgan de govern de la fundació, a la qual administra i representa d'acord amb la llei i els estatuts (article 332.1 de la LCC).

El patronat pot delegar les seves funcions, d'acord amb l'article 312-1.3, si els estatuts no ho prohibeixen. No obstant això, els actes següents són indelegables:

- La modificació dels estatuts.
- La fusió, escissió o dissolució de la fundació.
- L'elaboració i aprovació del pressupost i dels documents que integren els comptes anuals.
- Els actes de disposició sobre béns que, en conjunt o individualment, tinguin un valor superior a una vigèsima part de l'actiu de la fundació, llevat que es tracti de la venda de títols valors amb cotització oficial per un preu que sigui almenys el de cotització. Tanmateix, es poden fer apoderaments per a l'atorgament de l'acte corresponent en les condicions aprovades pel patronat.
- La constitució o la dotació d'una altra persona jurídica.
- La fusió, l'escissió i la cessió de tot o d'una part dels actius i dels passius.
- La dissolució de societats o d'altres persones jurídiques.
- Els que requereixen l'autorització o l'aprovació del protectorat.

El patronat és un òrgan col·legiat integrat per persones físiques o jurídiques, a diferència de l'anterior Llei catalana de fundacions 5/2001, la LCCC

no estableix el nombre mínim de patrons de la fundació, ni les figures del president i del secretari, aspectes que s'hauran de concretar en els estatuts.

Quan els membres siguin persones físiques, han de complir els requisits següents d'acord amb l'article 332.3 de la LCCC: a) han de tenir capacitat d'obrar plena, b) no han d'estar inhabilitats per a l'exercici de càrrecs públics o per administrar béns, c) no han d'haver estat condemnats per delictes de falsedat, contra el patrimoni o l'ordre socioeconòmic.

Però, quan els membres del patronat siguin persones jurídiques, la representació en els òrgans de representació, direcció i gestió d'altres persones jurídiques serà la que fixin els estatuts.

Els estatuts estableixen la designació dels membres del patronat. Aquests membres ho poden ser per raó de l'ocupació d'un càrrec, nominalment o per elecció. El càrrec de patró s'ha d'exercir nominalment, però si els estatuts no ho prohibeixen, es pot delegar el vot per escrit en un altre patró, i si la condició de patró és atribuïda per raó d'un càrrec, el titular del càrrec podrà ser substituït d'acord amb les normes de la institució de procedència. El càrrec de patró és gratuït, si bé els patrons tenen dret a una bestreta i al reemborsament de les despeses degudament justificades i a la indemnització pels danys produïts per raó del càrrec (art. 332.10 LCCC).

L'exercici de les funcions de patró s'han de dur a terme amb la diligència d'un bon administrador, d'acord amb la llei i els estatuts i han de servir amb lleialtat a la fundació actuant sempre pel seu interès (art. 332.8 de la LCCC), fent complir les finalitats fundacionals, vetllant per la conservació dels béns de la fundació, mantenint la seva productivitat i seguint els criteris financers de prudència adequats a les circumstàncies de la fundació.

El règim de responsabilitats dels patrons està regulat en l'article 332.11 de la LCCC. Podran ser cessats per: a) mort o declaració d'absència en el cas de les persones físiques, o extinció, en el cas de les persones jurídiques, b) incapacitat o inhabilitació, c) cessament de la persona en el càrrec per raó del qual formava part del patronat, d) finalització del mandat, e) renúncia, f) sentència judicial ferma que consideri l'acció de responsabilitat per danys a la fundació o que decreti la remoció del càrrec, g) o altres raons previstes en la llei o en els estatuts.

El patronat es reunirà amb la periodicitat que prevegin els estatuts i sempre que ho sol·liciti una quarta part dels seus membres, article 332-7 de la LCCC.

2.1.1.6. El protectorat

El protectorat de les fundacions que exerceixen les seves funcions majoritàriament a Catalunya està regulat pels articles 336-1 i 336-2 de la LCCC i pel Decret llei 37/1987, de 29 de gener, que regula la instrucció per a l'organització i el funcionament del Protectorat de la Generalitat de Catalunya sobre les fundacions privades de Catalunya.

El Departament de Justícia de la Generalitat de Catalunya du a terme les funcions de protectorat, ja que és el departament que té adscrites aquestes funcions. Estan sotmeses al protectorat totes les fundacions regulades en la LCCC, incloses les fundacions públiques locals, així com les delegacions de les fundacions estrangeres establertes a Catalunya si exerceixen majoritàriament les seves activitats a Catalunya.

Segons l'article 336.2 de la LCCC, són funcions del protectorat:

- Resoldre les sol·licituds d'inscripció de les fundacions, de les delegacions de fundacions estrangeres que s'hagin d'establir a Catalunya i dels fons especials.³¹⁵
- Dur el Registre de Fundacions.
- Assessorar les fundacions pel compliment de les finalitats fundacionals i els òrgans de govern pel compliment de les seves obligacions.
- Vetllar pel compliment de les disposicions legals i dels estatuts de les fundacions, mitjançant la verificació dels comptes anuals i de l'exercici de la potestat d'inspecció d'acord amb la llei.
- Aprovar la modificació dels estatuts, fusió, escissió i dissolució de les fundacions i dels seus fons respectius.
- Autoritzar la realització d'actes de les fundacions per als quals la llei estableix aquesta modalitat de supervisió.
- Exercir l'acció de responsabilitat contra els patrons i l'acció d'impugnació d'acords, decisions o actes contraris a la llei o als estatuts o que lesionin l'interès de la fundació.

315. Els fons especials i la seva constitució, gestió, modificació, extinció, destí i publicitat estan regulats als articles 334.1 a 334.8 de la LCCC. Els fons especials són aquells constituïts per les fundacions amb béns aportats per persones físiques o jurídiques que els vulguin destinar a finalitats d'interès general, sense dotar-los de personalitat autònoma.

- Suplir la falta d'actuació dels fundadors o dels executors de la voluntat fundacional i la manca d'actuació dels patrons o dels encarregats de liquidar la fundació, quan la llei estableixi aquesta modalitat d'intervenció.
- Les altres previstes en la Llei.

El protectorat, que ha estat tradicionalment una mena de mecanisme de defensa de les voluntats del fundador de les fundacions, s'ha anat convertint en un ens de tutela de les activitats administratives de caràcter preceptiu que en moltes ocasions obliga les administracions públiques fundadores sense que aquestes el puguin excloure.

En el cas de les administracions públiques locals que constitueixin fundacions per a la gestió dels serveis públics, resulta com a mínim discutible que la tutela del protectorat per part de la Generalitat de Catalunya sigui compatible amb el principi d'autonomia local, ja que el control que el protectorat exerceix sobre les EL, quan constitueixen fundacions, no té correspondència amb el règim ordinari de tutela de les corporacions locals previst en la legislació bàsica de règim local, tot i que la STC 4/1981, de 2 de febrer, entén que el principi d'autonomia és compatible amb l'existència d'un control de legalitat i que el principi constitucional d'autonomia local sols quedaria afectat en els supòsits que fos objecte d'un control d'oportunitat que comportés que la decisió estigués compartida per una altra administració.

2.1.1.7 Recursos

La LCCC no fa una enumeració dels recursos de les fundacions públiques, no obstant això aquests poden procedir d'aportacions dels patrons, de donacions, subvencions, herències, llegats, ingressos del rendiment del seu patrimoni, entre d'altres.

Les disposicions de la LCCC que regulen de forma general els recursos de les fundacions i que són aplicables a les fundacions constituïdes per les administracions dels ens locals són:

- L'article 331.9 *e* de la LCCC remet als estatuts de les fundacions per l'establiment de les regles bàsiques per a l'aplicació dels recursos a les finalitats fundacionals i per a la determinació dels beneficis.
- L'article 331.8. 2 *a* estableix que la carta fundacional de les fundacions temporals han de contenir un programa d'actuació, que compregui tot

el període de funcionament de la fundació, en el qual s'han d'indicar els recursos financers que els fundadors es comprometen a aportar.

- L'article 331.7 assenyala que els mitjans de finançament de les fundacions han de ser suficients, tant en el cas del rendiment dels béns com en el resultat d'activitats econòmiques, donacions o subvencions. I, a l'efecte de verificar la suficiència del finançament, les fundacions han de presentar al protectorat, com a requisit previ a la inscripció en el Registre de Fundacions, un projecte de viabilitat econòmica dels dos primers anys de funcionament de la fundació i de les activitats previstes.

És indubtable la similitud que tenen el programa d'actuació de les fundacions temporals i el programa de viabilitat econòmica amb el programa inicial d'actuació que han de confeccionar els organismes públics –organismes autònoms i entitats públiques empresarials– establert en l'article 62.2.b de la LOFAGE.

Els requisits per a l'aplicació dels recursos de les fundacions, segons la LCCC, són:

- Les fundacions han d'aplicar almenys el 70 % de les rendes i altres ingressos nets anuals al compliment de les finalitats fundacionals. La resta es destinarà al compliment diferit d'aquestes finalitats o a l'increment dels fons propis de la fundació. El patronat aprovarà les formes d'aplicació d'aquest romanent, i aquesta serà una altra de les similituds amb les societats mercantils en les quals la Junta General ha d'aprovar l'aplicació dels beneficis.
- La fundació disposa d'un període de 4 anys per a l'aplicació de com a mínim el 70 % dels ingressos al compliment de les finalitats fundacionals. Aquest termini comença a comptar des de l'any següent al de l'acreditació comptable.
- Els donatius i recursos obtinguts procedents de l'alienació dels béns o drets que integren el patrimoni de la fundació pels quals es requereix autorització prèvia del protectorat perquè són d'actes de disposició, gravamen o administració extraordinària,³¹⁶ no es consideraran en el còmput del percentatge del 70 % esmentat.

316. El béns o drets que requereixen autorització prèvia del protectorat per a la realització d'actes de disposició o administració extraordinària estan regulats en l'article 333-1.3 de la LCSP.

- Les despeses de funcionament del patronat i dels seus òrgans delegats, sense tenir en compte el cost de les despeses de direcció o gerència, no poden superar el 15 % dels ingressos nets obtinguts durant l'exercici.

2.1.1.8 Patrimoni

El patrimoni de les fundacions està format per tots els béns, drets i obligacions susceptibles de valoració econòmica que integren la dotació fundacional, així com per aquells que adquireixi la fundació amb posterioritat, afectin o no a la dotació

La dotació inicial a les fundacions no pot ser inferior a 60.000 €, ³¹⁷ o a 30.000 € per a les fundacions temporals. Aquesta s'ha de constituir en metàl·lic o en altres béns fructífers, que en tot cas han de ser adequats per a l'inici i realització de les activitats fundacionals, i haurà d'estar lliure de càrregues.

Una qüestió que es planteja és si les EL poden adscriure o cedir gratuïtament l'ús de béns de domini públic a una fundació donat el seu caràcter privat, tenint en compte que aquests béns mentre conservin el seu caràcter són inalienables, inembargables i imprescriptibles, ³¹⁸ i que no pot haver titularitat de dret privat sobre béns demaniales.

Nosaltres entenem que, en el cas que la fundació pública constituïda per una entitat local requereixi béns de domini públic per al compliment de les seves finalitats, l'ens local matriu podrà adscriure a la fundació béns de domini públic de la seva propietat sempre que aquests conservin la qualificació jurídica originària. Les fundacions públiques únicament tindran facultats d'utilització, administració, explotació i conservació dels béns de domini públic que li hagin estat adscrits.

Així mateix, els estatuts de la fundació, d'acord amb el previst en els l'articles 313-9.i, 334-7 i 335.6 de la LCCC, hauran de preveure en el cas d'extinció o dissolució la reversió dels béns de domini públic adscrits a l'administració titular dels mateixos béns.

Els ens locals, segons el que preveu l'article 109.2 del Real decret 1372/1986, de 13 de juny, pel qual s'aprova el Reglament de béns de les entitats locals, poden cedir gratuïtament béns immobles de caràcter patrimonial a entitats o institucions públiques i institucions privades d'interès públic

³¹⁷. Segons l'article 331-5 de la LCCC.

³¹⁸. Articles: 80 LBRL, 208 LMRLC, 7 RPC, 30.1 LPAP, 5 RBEL.

sense ànim de lucre –condicions que compleixen les fundacions públiques– sempre en benefici d'interessos de caràcter local. En el mateix sentit es pronuncia també l'article 75 RPEL.

Les cessions de béns patrimonials que els ens locals puguin fer a les fundacions estaran subjectes a reversió, a requeriment de la mateixa Administració o bé si el bé es destina a una altra finalitat (art.76 RPEL). La competència per a l'aprovació de la cessió del bé patrimonial és del Ple municipal (art. 73 del RPEL).

La cessió gratuïta de béns patrimonials també està prevista en la Llei de patrimoni de les administracions públiques³¹⁹ i en el text refós de la Llei de patrimoni de la Generalitat de Catalunya.³²⁰

Les operacions d'adscripció i de cessió d'ús dels béns a favor de les fundacions es reflectiran en el balanç de l'ens local seguint els criteris comptables de les regles 23 i 24 de les Ordres EHA/4041/2004 i EHA/4042/2004, de 23 de novembre, per les quals s'aproven respectivament el model normal i el simplificat de comptabilitat local.

Per acabar, cal dir que l'article 333-1 de la LCCC regula les condicions per l'alienació, gravamen o qualsevol altre acte de disposició de béns i drets que integrin el patrimoni de la fundació, el qual es realitzarà a títol oneros i respectant les condicions dels fundadors, i serà requisit que l'import total obtingut es reinverteixi en l'adquisició d'altres béns i drets que subroguen el lloc dels alienats o gravats, o en la millora dels béns de la fundació.

Si els estatuts no diuen una altra cosa, la necessitat i conveniència de les operacions de disposició o gravamen, directe o indirecte, han d'estar justificades i acreditades documentalment, i el patronat comunicarà al protecto-

319. Els articles 145 a 151 de la LPAP preveuen la possibilitat de la cessió gratuïta o bé solament de l'ús dels béns patrimonials de l'Administració General de l'Estat a les fundacions públiques o associacions declarades d'utilitat pública per ser destinats a finalitats d'utilitat pública, en els casos que no resulti previsible l'explotació del bé i sempre que se subjecti a reversió. Aquesta cessió requereix acord del Consell de Ministres, a proposta de la Direcció General del Patrimoni de l'Estat previ informe de l'Advocacia de l'Estat, també subjectes a reversió en els termes de l'apartat 4 de l'article 20.

320. L'article 21 del Decret legislatiu 1/2002, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de patrimoni de la Generalitat de Catalunya, preveu la cessió gratuïta de béns mobles q favor d'entitats vinculades a la Generalitat o a favor de corporacions públiques o privades sense afany de lucre, per a finalitats d'utilitat pública o d'interès social. I l'article 22 possibilita, previ acord del Govern a proposta del Departament d'Economia i Finances, la cessió gratuïta del domini de béns patrimonials immobles de la Generalitat a favor d'altres administracions o institucions públiques o entitats privades sense ànim de lucre per ser utilitzats par finalitats d'utilitat pública o d'interès social.

rat els actes de disposició o gravamen en el termini de trenta dies hàbils a partir del moment en què es realitzin.

Es requerirà l'autorització prèvia del protectorat per a la realització d'actes de disposició, gravamen o administració extraordinària en els casos següents: a) si els béns objecte de disposició s'han adquirit amb diners procedents de subvencions públiques, b) si el donant ho ha exigit expressament, c) quan ho prevegin els estatuts, d) si el producte obtingut no es reinverteix totalment en la fundació. Si en el termini de dos mesos a partir de la presentació de la sol·licitud d'autorització el protectorat no ha dictat resolució expressa, opera el silenci administratiu positiu de la sol·licitud tramesa.

2.1.1.9. Règim jurídic del personal

La LCCC, a diferència de la LF, no fa referència als requisits per a la contractació del personal de la fundació. L'article 46.4 de la LF estableix que la selecció del personal de les fundacions públiques estatals ha de subjectar-se als principis d'igualtat, mèrit, capacitat i publicitat de la convocatòria corresponent, ja que les fundacions del sector públic estatal són considerades per la LGP com a integrants d'aquest sector.

Tot i el dèficit normatiu sobre el règim jurídic aplicable al personal de les fundacions públiques autonòmiques i locals, nosaltres mantenim el criteri que la LF sosté per a les fundacions públiques estatals i creiem que el personal de les fundacions públiques locals i autonòmiques s'ha de seleccionar atenent els mateixos principis que assenyala la LF, atesa la naturalesa pública majoritària dels fons que les financen.

No obstant això, tot i l'obligació de complir els principis de selecció de personal esmentats, les fundacions públiques no es poden dotar de personal funcionari. Aquest és el parer de Pilar Mañas i Real Pérez,³²¹ que nosaltres també compartim.³²² Els autors citats consideren que seria una situació irregular que funcionaris integrats en les relacions de llocs de treball de les administracions fundadores prestessin serveis en fundacions privades per-

321. Piñar Mañas, J.L.: "Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones. *Revista Española de Derecho Administrativo*. Núm.92, 1988.

322. Entenem que les fundacions públiques no poden assimilar el règim que estableix l'article 55.5 de la LOFAGE per les entitats públiques empresarials que preveu que els funcionaris de les administracions públiques puguin ocupar destinacions en aquestes entitat.

què aquestes són personificacions privades independents, i aquesta situació vulneraria la legislació sobre incompatibilitats.

L'únic personal al qual fa esment la LCCC és al personal que desenvolupa funcions directives en les fundacions, i diferencia les següents fundacions:

a. Les fundacions de més de 25 treballadors, en les quals es doni una de les següents situacions: a) que la suma de l'actiu de la fundació sigui superior a sis milions d'euros, b) que el volum anual d'ingressos ordinaris superi els tres milions d'euros (article 332.2, LCCC).

Han de comptar amb una o més persones que duguin a terme les funcions de direcció de la gestió ordinària de la fundació i l'execució dels acords del patronat que els estatuts els assignin o el patronat els hagi delegat. La seva designació la farà el patronat, però amb la limitació expressa que no en podran ser membres, tot i que poden assistir a les reunions i intervenir-hi, amb veu però sense vot, d'acord amb el que disposin els estatuts.

b. Les fundacions en les quals no es donin les circumstàncies referides en l'apartat anterior. El patrons poden desenvolupar tasques de direcció o gerència de la fundació diferents a les del càrrec de patró. Aquestes tasques es regularan en el marc d'una relació contractual laboral o professional. El contracte determinarà les tasques retribuïdes, que necessàriament hauran de ser diferents de les pròpies del càrrec de patró i requeriran autorització prèvia del patronat i del protectorat.

L'article 332.10.2 de la LCCC limita el nombre de patrons amb relació laboral o professional. Aquests en cap cas podran superar el nombre de patrons previst en els estatuts per tal que el patronat pugui ser constituït.

És interessant respecte a les tasques de direcció o gerència el que va determinar la interlocutòria del Tribunal Constitucional 206/1999, de 28 de juliol,³²³ que estableix que és possible l'assimilació del contracte laboral d'alta direcció que ostentava la directora general de la Fundació del Teatre Líric

323. La interlocutòria del Tribunal Constitucional 206/1999 acorda no admetre la demanda d'empara de la directora general de la Fundació del Teatre Líric, constituïda a l'empara de la LF. La demanda es fonamentava en la vulneració del dret a la llibertat ideològica i a l'accés en condicions d'igualtat als càrrecs públics, quan amb motiu del canvi de govern l'any 1996 es va produir una reforma dels estatuts que va suposar que el seu contracte d'alta direcció quedés sense efecte.

sotmesa al règim jurídic privat a determinades situacions del personal de les administracions públiques, atesa la configuració d'aquesta fundació, com a gestora d'un teatre públic, perquè es considera que el lloc de treball de directora és un més dels engranatges de la política cultural de l'Estat i de la CA de Madrid i, per tant, és assimilable al dels alts càrrecs o personal eventual o de confiança política previstos en l'article 20 de la Llei 30/1984, de 2 d'agost, de mesures per a la reforma de la funció pública.

Per acabar cal dir que tot i que la LCCC no esmenta els criteris de selecció del personal de les fundacions públiques, entre les quals hi ha les constituïdes per EL, compartim la opinió de Mauri,³²⁴ i considerem que el personal de les fundacions públiques locals està subjecte als principis d'igualtat, mèrit, capacitat i publicitat, tot i que el compliment d'aquests principis no ha de suposar l'aplicació de les normes públiques que regulen la selecció del personal laboral al servei de les administracions públiques i que la competència per resoldre conflictes del personal d'aquestes personificacions de forma privada correspon als jutjats i tribunals de l'ordre social.

2.1.1.10. Règim jurídic de la contractació

La LF trenca el silenci sobre els principis que regeixen la contractació en les fundacions públiques estatals, ja que l'article 46.5 estableix: "Així mateix, la seva contractació s'ajustarà als principis de publicitat, concurrència i objectivitat, excepte que la naturalesa de l'operació que s'hagi de dur a terme sigui incompatible amb aquests principis."

Tot i que la LCCC no fa esment de la regulació de la contractació de les fundacions del sector públic de la Generalitat i dels ens locals de Catalunya, no hi ha cap dubte de la seva subjecció a la LCSP.

Donem ja per explicats els principis rectors de l'àmbit subjectiu i objectiu de la LCSP perquè han estat exposats en l'apartat 1.1.1.9 sobre el règim

324. Mauri Majós, J. "Els ens instrumentals en el sector local català". Jornada de la Diputació de Barcelona. Desembre del 2003. Segons l'autor, "[...] la jurisprudència de conformitat amb la naturalesa pública de les finalitats i objectius que persegueixen i el seu origen i finançament públic els inclou d'alguna manera en el sector públic, considerant-les com un ens privat que actua materialment com un organisme públic. Aquest caràcter híbrid de les fundacions fa que la contractació del seu personal hagi d'observar els principis genèrics d'igualtat davant de la llei i interdicció de l'arbitrarietat, de manera que la conducta de la fundació s'hagi de regir pels principis d'igualtat, mèrit i capacitat, i li quedi prohibida qualsevol conducta parcial o arbitrària."

jurídic de la contractació dels consorcis, per la qual cosa ens cenyirem únicament a aquells aspectes que afecten les fundacions públiques, seguint el mateix esquema utilitzat en el cas dels consorcis.

a. Pertinença de les fundacions a l'àmbit subjectiu de la LCSP. Les fundacions estan incloses en l'àmbit subjectiu de la LCSP definit en l'article 3.1. f, amb els requisits següents: "Les fundacions que es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, d'una o diverses entitats integrades en el sector públic, el patrimoni fundacional de les quals, amb un caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per les esmentades entitats..."

És a dir, que estan subjectes a la LCSP les fundacions públiques estatals regulades en l'article 44 de la LF, i les fundacions públiques del sector públic de l'Administració de la Generalitat o de l'Administració local de Catalunya previstes en l'article 331.2 de la LCCC.

b. Les fundacions públiques no ostenten la condició d'administració pública però sí de poder adjudicador. L'article 3.2 de la LCSP defineix els ens, organismes i entitats que tenen la consideració d'administracions públiques. Com que les fundacions no tenen el caràcter d'entitats de dret públic, no hi estan incloses. No obstant això, les fundacions públiques estatals definides en l'article 44 de la LF i les fundacions públiques autonòmiques i locals regulades en l'article 331-2 de la LCCC tindran sempre la consideració de poders adjudicadors³²⁵ a l'efecte de la LCSP, ja que són organitzacions constituïdes sense finalitat de lucre que, per voluntat dels seus creadors, tenen afectat d'una manera duradora el seu patrimoni de la realització de finalitats d'interès general sense que el seu objecte principal tingui un caràcter mercantil o industrial, ja que tot i que poden realitzar activitats econòmiques, aquestes sols podran ser complementaries o accessòries de la principal.

Als contractes que formalitzin les fundacions públiques estatals, autonòmiques i locals, en qualitat de poders adjudicadors, que no tenen la condició d'administracions públiques, se'ls aplicarà de forma

325. D'aquest parer és també la Instrucció núm. 1/2008, de 5 de febrer, sobre contractació de les fundacions del sector públic estatal, societats mercantils de l'Estat i entitats públiques empresarials dependents de l'Administració General de l'Estat. Emesa per l'Advocacia General de l'Estat.

parcial la LCSP, en funció de si aquests contractes estan subjectes o no a regulació harmonitzada, amb el mateix abast i contingut que s'ha exposat en la lletra c de l'apartat 1.1.1.9 en referir-nos als consorcis que ostenten la condició de poder adjudicador però no d'administració pública.

c. Fundacions que no pertanyen al sector públic i no tenen la condició de poder adjudicador. Les fundacions participades minoritàriament per l'Administració General de l'Estat, les CA i les EL o els ens i organismes dependents, o en les quals aquests òrgans no controlen els òrgans de govern, no formaran part del sector públic, no es poden considerar fundacions públiques,³²⁶ ni tenen la condició de poder adjudicadors,³²⁷ i, per tant, els contractes que formalitzin no es subjectaran a la LCSP.

Però en el cas que formalitzin contractes per obres i serveis determinats, inclosos en les categories assenyalades en l'article 17 de la LCSP, i en el cas que aquests contractes estiguin subvencionats de forma directa en més d'un 50 % per entitats que siguin un poder adjudicador, se subjectaran als preceptes que fixa l'article 17 de la LCSP per als contractes subvencionats subjectes a regulació harmonitzada.

2.1.1.11. Anàlisi estadística

Per fer l'anàlisi d'aquest punt ens referirem als quadres 1, 2 i 3 de l'apartat 1.1.1.10 relatiu a l'anàlisi estadística dels consorcis locals.

En el cas de les fundacions públiques locals, al quadre 1 veiem que, dels 17.944 ens locals que figuren en l'Inventari d'ens del sector públic local de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda, 260 són fundacions constituïdes o participades pels ens locals i ens dependents, i representen un 1,44 % del total d'ens del sector públic local.

A Catalunya, d'acord amb la distribució per províncies que figura al quadre 2, el total de fundacions públiques locals que hi ha són 47 i suposen un

326. Aquestes fundacions no pertanyen a l'àmbit del sector públic definit per l'article 3.1 de la LCSP, ni compleixen els requisits per ser fundació pública estatal d'acord amb l'article 44 de la LF, ni per ser fundacions públiques autonòmiques o locals segons l'article 331-2 de la LCCC.

327. Ja que no compleixen els requisits de l'article 3.3 b de la LCSP, per tenir la condició de poder adjudicador.

4,25 % del total dels ens locals de la CA. Per províncies, més del 50 % de les fundacions constituïdes o participades per ens locals pertanyen a Barcelona, la qual cosa suposa 24 fundacions que representen un 2,17 % del total d'ens. Seguidament, a Tarragona n'hi ha 17 que representen un 1,54 % sobre el total d'ens; a Girona 5, és a dir, un 0,45 % dels ens de la província, i a Lleida hi ha una sola fundació que només suposa un 0,09 % dels ens.

El creixement de les fundacions públiques constituïdes o participades per ens locals es pot observar en el quadre 13 següent, on veiem que, des de juny del 2007 a desembre del 2009, s'han creat a Catalunya 21 noves fundacions; 16 a la província de Barcelona, dues a la de Tarragona i Girona, i una a la de Lleida. No obstant això, no disposem de dades per saber en quantes d'aquestes fundacions la participació o el control és majoritari per part dels ens locals i, per tant, es podrien considerar fundacions públiques del sector local en els termes establerts en l'article 322-2 de la LCCC.

Quadre 13. Creixement de les fundacions a catalunya de juny/2007 a desembre/2009

	Barcelona	Tarragona	Lleida	Girona	Total
Fundacions juny 2007	24	17	1	5	47
Fundacions desembre 2009	40	19	2	7	68
Diferència	16	2	1	2	21
% augment fundacions	66,67%	11,76%	100,00%	40,00%	44,68%

Font: elaboració pròpia a partir de les dades de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda.

2.1.2. Les fundacions públiques estatals

2.1.2.1. Règim jurídic i marc legal

La LF vigent³²⁸ aborda la regulació substantiva i procedimental de les fundacions i deixa per a la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, la regulació dels incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, i incorpora com a novetat la regulació, en el capítol XI, articles

328. La LF deroga el títol I i les disposicions addicionals 1a, 2a, 3a, 8a, 13a, 14a, 17a i 18a de la LFIF.

44 a 46 de les fundacions del sector públic estatal, així com una certa flexibilització i simplificació dels procediments, especialment els de caràcter econòmic i financer, eximint del compliment de certes obligacions exigibles les fundacions més grans.

Els articles 2.1 i 8.1 de la LF defineixen el concepte de fundació, d'acord amb els articles 34 i 53.1 ja esmentats de la CE que estableixen el principi de reserva de llei en la regulació de l'exercici dels drets i les llibertats reconeguts en el capítol II del títol I, entre els quals s'inclou el dret de fundació.

Article 2.1 LF. Diu: "Són fundacions les organitzacions constituïdes sense finalitat de lucre que, per voluntat dels seus creadors, tenen afectat de forma duradora el seu patrimoni de la realització de finalitats d'interès general."

La disposició final primera de la LF enumera els articles que són d'aplicació obligatòria a totes les fundacions, estatals o autonòmiques, ja sigui d'acord amb les competències exclusives de l'Estat, atès que la LF regula les condicions bàsiques que garanteixen la igualtat de tots els espanyols en l'exercici del dret de fundació d'acord amb l'article 149.1.1a de la CE, o bé perquè constitueixen legislació processal o civil i són d'aplicació general a l'empara dels articles 149.1.6a i 149.1.8a de la CE respectivament, sens perjudici de l'aplicació preferent del dret civil foral o especial allà on existeixin i de les peculiaritats del dret substantiu de les CA.

El capítol XI de la LF estableix que són fundacions del sector públic estatal aquelles en les quals es donin les circumstàncies següents:³²⁹

- Que es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració General de l'Estat, dels seus organismes públics o altres entitats del sector públic estatal.
- Que el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per les entitats esmentades.

La LF incorpora, en els articles 45 i 46, alguns preceptes sobre la creació, fusió, extinció, pèrdua o adquisició del caràcter de fundació del sector públic estatal, i sobre el règim jurídic d'aquestes fundacions referents a les activitats que es duren a terme, a la matèria de pressupostos, comptabilitat

329. A diferència de la LCCC, la LF no inclou la condició que més de la meitat dels membres de l'òrgan de govern siguin nomenats per l'Administració General de l'Estat o dels seus ens dependents.

i auditoria de comptes, selecció de personal i de contractació. No obstant això, l'aprovació de la LF no va dissipar les fortes crítiques que la institució de les fundacions havia generat en la doctrina jurídica administrativa que, com hem dit, la considera el darrer intent de fugida del dret administratiu.

L'article 45 de la LF determina que la creació, transformació, fusió i extinció de les fundacions del sector públic estatal o l'adquisició del caràcter de fundació estatal d'una fundació ja existent requerirà l'autorització prèvia del Consell de Ministres. L'expedient d'autorització per a la constitució d'una fundació pública estatal requerirà que incorpori:

- Una memòria, amb l'informe del Ministeri d'Administracions Públiques, que justifiqui les raons o els motius pels quals es considera que mitjançant una fundació estatal s'assoliran millor les finalitats d'interès públic general que mitjançant altres formes jurídiques públiques o privades.
- Una memòria econòmica, amb l'informe del Ministeri d'Hisenda, en què es justificarà la suficiència de la dotació prevista per a l'inici de les activitats així com dels compromisos futurs que en garanteixin la continuïtat.

El règim jurídic de les fundacions públiques estatals establert en l'article 47 de la LF els imposa les limitacions següents: a) No podran exercir potestats públiques. b) Únicament podran dur a terme activitats dins de l'àmbit competencial de les entitats fundadores del sector públic estatal.

El protectorat de les fundacions estatals està regulat en els articles 34 i 35 de la LF, i l'article 46.3 de la LF estableix que el protectorat, amb independència del seu àmbit territorial d'actuació, serà exercit per l'Administració General de l'Estat.

El règim jurídic de les fundacions públiques estatals en matèria de pressupostos, comptabilitat i auditoria serà l'establert en la LGP, i és el mateix que s'aplica en la resta d'ens, organismes i entitats de l'Administració General de l'Estat.

L'article 46.1 5 de la LF estableix que la contractació de les fundacions del sector públic estatal s'ajustarà als principis de publicitat, concurrència i objectivitat, excepte en el cas que l'operació que s'hagi de dur a terme sigui incompatible amb aquests principis. Ens remetem a les observacions fetes en l'apartat 2.1.1.10, en què analitzem la contractació de les fundacions públiques locals segons la LCSP perquè són extensives a les fundacions del sector públic estatal.

L'article 46.4. de la LF diu que la selecció de personal de les fundacions públiques estatals s'ha de realitzar amb subjecció als principis d'igualtat, capacitat i publicitat de la convocatòria corresponent. Pel que fa a aquesta qüestió, ens remetem als comentaris fets en el punt 2.1.1.9. per analitzar el règim jurídic del personal de les fundacions públiques locals, ja que també són aplicables a les fundacions públiques estatals.

L'apartat 7 de l'article 47 de la LF diu que als aspectes no regulats específicament en el capítol XI de fundacions del sector públic estatal, se'ls aplicaran, amb caràcter general, les disposicions previstes en la LF. Per tant, seran d'aplicació a les fundacions públiques estatals, respecte a la denominació i domicili, els articles 5 i 6 de la LF i per a la constitució en les diverses modalitats, l'escriptura de constitució, el contingut dels Estatuts i la dotació, els articles 8.1, 8.4, 9, 10, 11, 12 i 13 de la LF.

La regulació dels òrgans de govern, el patronat, els seus membres, les delegacions, la responsabilitat dels patrons, el nomenament, la destitució i el cessament dels patrons, estan contemplats en els articles 14 a 18 de la LF. La definició del patrimoni de la fundació, la titularitat de béns i drets, l'alienació, el seu gravamen i l'acceptació d'herències i donacions estan regulats en els articles 19 a 22 de la LF.

Les normes generals de funcionament de la fundació, que inclouen el foment de les seves activitats, l'exercici d'activitats econòmiques, la comptabilitat, l'auditoria i el pla d'actuació, l'obtenció d'ingressos i recursos, es regulen en els articles 23 a 28 de la LF; la modificació, fusió, i extinció de les fundacions, en els articles 29 a 33 de la LF, i el protectorat de les fundacions estatals, les seves competències i funcions i el Registre de Fundacions de competència estatal en els articles 34 a 37 de la LF.

A diferència de la LCCC, la LF preveu l'existència d'un òrgan consultiu, el Consell Superior de Fundacions, integrat per representants de l'Estat, de les CA i de les fundacions, que es regeix pels articles 49 a 55 del RD 1337/2005, d'11 de novembre, pel qual s'aprova el reglament de fundacions de competència estatal. El Consell Superior de Fundacions té com a finalitats l'assessorament i la informació sobre qualsevol disposició legal o reglamentària de caràcter estatal que afecti directament a les fundacions, la formulació de propostes en aquest àmbit, la informació dels assumptes que li consultin els Consells de Govern de les CA, la planificació i proposta de les actuacions necessàries per a la promoció i foment de les fundacions i l'elaboració d'estudis.

2.1.2.2. Marc legal

Les fundacions públiques estatals es regularan, d'una banda per la LF i, de l'altra, en aquells aspectes en què sigui necessari, per les següents normes de desenvolupament de la LF:

- Reial decret 1337/2005, d'11 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de fundacions de competència estatal.
- Reial decret 1611/2007, de 7 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament del registre de fundacions de competència estatal.

2.1.2.3. Anàlisi estadística

L'anàlisi estadística de les fundacions públiques estatals es realitzarà a partir de les dades que figuren en els quadres 4 i 6 de l'apartat 1.1.2.2. Segons les xifres que es mostren en el quadre 4, obtingudes de l'Inventari d'ens locals del sector públic estatal, el 28 de desembre del 2008, en el sector públic estatal fundacional, definit en l'article 3 de la LGP, hi ha un total de 59 fundacions públiques estatals, les quals representen un 12,45 % sobre el total dels 474 ens que formen el sector públic estatal.

De les fundacions majoritàries del sector públic estatal, se'n poden citar les següents, agrupades per finalitats: *Fundacions de gestió aeroportuària i ferrocarrils*: Fundación AENA, Fundación de los Ferrocarriles Españoles. *Fundacions culturals*: Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, Fundación de Estudios de Posgrado en Iberoamerica, Fundación del Teatro Real. *Fundacions de recerca*: Fundación Centro Nacional de Investigaciones Cardiovasculares, Fundación Centro Tecnológico Agroalimentario de Lugo, Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología. *Fundacions universitàries*. Fundación General de la Universidad Menéndez y Pelayo, Fundación para la Proyección Internacional de las Universidades Españolas. *Fundacions de promoció econòmica*: Fundación para el Desarrollo de la Formación en las Zonas Mineras del Carbón, Fundación Tripartita para la Formación del Empleo, Fundación Observatorio de Prospectiva Tecnológica Industrial.

Així mateix, segons que es posa de manifest en el quadre 6, l'Estat participa minoritàriament en 38 fundacions, 28 de les quals pertanyen a l'àmbit autonòmic i local i 10 a l'àmbit del sector privat.

2.1.3. Les fundacions autonòmiques

2.1.3.1. Règim jurídic

Les CA han utilitzat les fundacions com a ens instrumentals d'una manera bastant més tardana que els consorcis. La regulació del dret de fundació en la CE i l'aprovació dels Estatuts d'Autonomia, que atorguen competències en matèria de fundacions a les CA, van ser el detonant perquè les CA legislessin sobre les fundacions privades que exercien les activitats en l'àmbit territorial respectiu.

Aprovada la LFIF, l'any 1994, i amb caràcter previ a la promulgació de la LF, algunes CA, com ara *Navarra*,³³⁰ *Catalunya*,³³¹ *Extremadura*,³³² *Galícia*,³³³ el *País Basc*,³³⁴ *Canàries*,³³⁵ *Madrid*³³⁶ i *València*³³⁷, van dictar normes pròpies sobre les fundacions privades, però sense preveure que les persones jurídiques públiques poguessin constituir fundacions.

Amb posterioritat a l'aprovació de la LF, totes les CA, excepte Castella-la Manxa i La Rioja,³³⁸ han regulat les fundacions privades, si bé de forma heterogènia i amb diferents nivells d'intensitat. De l'anàlisi de la normativa sobre el règim jurídic autonòmic sobre fundacions, hem fet la classificació següent:

a. CA que preveuen la constitució de fundacions únicament per part de persones físiques o jurídiques privades. La legislació de les CA següents regulen únicament la constitució de fundacions per part de persones físiques o ju-

330. Articles 42 a 47 de la Llei 1/1993, d'1 de març. Compilació del dret civil foral de Navarra, Llei Foral 10/1996, de 2 de juliol. Regula el règim tributari de les fundacions i de les activitats de patrocini.

331. Llei 5/2001, de 2 de maig. Normes reguladores de fundacions. Derogada per la Llei 4/2008, de 24 d'abril del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques.

332. Decret 2/1987, de 27 de gener. Creació del Registre de Federacions, Associacions, Fundacions Culturals i entitats afins de la CA d'Extremadura.

333. Llei 7/1983, de 22 de juny, Règim de les fundacions d'interès galleg.

334. Llei 12/1994, de 17 de juny. Normes reguladores de les fundacions del País Basc.

335. Llei 2/1998, de 6 d'abril. Normes reguladores de les fundacions canàries.

336. Llei 1/1998, de 2 de març. Normes reguladores de les fundacions de Madrid.

337. Llei 8/1998, de 9 de desembre. Normes reguladores de les fundacions de València.

338. Tot i que els reals decrets 3296/1983, de 5 d'octubre i 652/1985, de 19 d'abril, realitzen el graspàs de funcions i serveis de l'Estat en matèria de cultura, respectivament de les CA de Castella-la Manxa i la Rioja, fins avui cap de les dues no ha dictat normativa sobre fundacions.

rídiques privades però no regulen les fundacions públiques autonòmiques i locals: Aragó,³³⁹ Cantàbria,³⁴⁰ Extremadura,³⁴¹ Galícia,³⁴² Illes Balears,³⁴³ Navarra,³⁴⁴ el Principat d'Astúries³⁴⁵ i Múrcia³⁴⁶.

b. *CA que preveuen la constitució de fundacions per part persones jurídiques públiques.* Les CA que han regulat que les persones jurídiques públiques puguin constituir fundacions, a més de les persones físiques i jurídiques privades, són: Canàries,³⁴⁷ València,³⁴⁸ Madrid³⁴⁹ i el País Basc,³⁵⁰ si bé cap d'aquestes comunitats no preveu les fundacions públiques pertanyents al sector públic autònom o local.

c. *CA que regulen les fundacions pertanyents al sector públic de la CA.* Únicament la Llei 10/2006, de 31 de maig, de fundacions de la Comunitat Autònoma d'Andalusia, regula, en el títol X, les fundacions pertanyents

339. Decret 276/1995, de 19 de novembre. Regula les competències i crea el registre de fundacions d'Aragó.

340. Decret 26/1997, d'11 d'abril. Creació i regulació del Protectorat i del Registre de Fundacions de Cantàbria.

341. Decret 2/1987, de 27 de gener. Creació del Registre de Federacions, Associacions, Fundacions Culturals i Entitats afins d'Extremadura.

Ordre 9 de febrer de 1987. Funcionament del Registre de Federacions, Associacions, Fundacions Culturals i Entitats d'Extremadura.

342. Llei 7/1983, de 22 de juny, Règim de les fundacions d'interès galleg.

Decret 248/1992, de 18 de juny. Aprova el Reglament d'organització y funcionament del protectorat de les fundacions d'interès galleg.

343. Decret 40/1985, de 16 de maig. Normes sobre les fundacions culturals resumides per la Comunitat Autònoma de les Illes Balears.

Ordre 5 d'abril de 1991. Regula el registre de les fundacions culturals privades de les Illes Balears. Decret 10/1997, de 23 de gener. Creació del Consell Superior de Fundacions de les Illes Balears. Decret 45/1998, de 14 d'abril. Crea el registre únic de Fundacions i regula l'exercici del Protectorat de les Illes Balears..

344. Decret foral 613/1996, d'11 de novembre. Regula l'estructura i el funcionament del Registre de Fundacions de Navarra.

345. Decret 18/1996, de 23 de maig. Creació i regulació del Registre de Fundacions Assistencials d'Interès General del Principat d'Astúries. Decret 34/1998, de 18 de juny. Creació i regulació del Registre de Fundacions Docents i Culturals d'Interès General. Decret 82/2005, de 28 de juliol. Crea i regula el registre de Fundacions Laborals del Principat d'Astúries.

346. Decret 28/1997, de 23 de maig, que atribueix competències en matèria de fundacions a la regió de Múrcia.

347. Llei 2/1998, de 6 d'abril. Normes reguladores de les fundacions canàries.

348. Llei 8/1998, de 9 de desembre.

349. Llei 1/1988, de 2 de març.

350. Llei 12/1994, de 17 de juny.

al sector públic de la CA de forma similar a com ho fa la LF. L'article 55 d'aquesta llei estableix les mateixes condicions que la LF perquè consideri que una fundació pertany al sector públic de la CA.³⁵¹ Per a la creació, extinció, adquisició i pèrdua de la representació majoritària i la justificació de les finalitats de les fundacions del sector públic de la CA andalusa, es requerirà acord del Consell de Govern de la Junta d'Andalusia, (art. 56 i 57). El règim jurídic comptable, pressupostari i de control està subjecte a la Llei 5/1983, de 19 de juliol, d'hisenda pública de la CA d'Andalusia. Les fundacions del sector públic andalús han de remetre els seus comptes anuals a la Intervenció General de la CA, acompanyats d'una auditoria externa,³⁵² quan escaigui. El seu personal es contractarà d'acord amb els principis d'igualtat, mèrit, capacitat i publicitat i estan sotmeses al règim de contractació establert per la normativa bàsica estatal o de la CA.³⁵³

D'acord amb l'article 6.4 de la Llei de fundacions de CA de *Castella i Lleó*³⁵⁴ es consideren fundacions públiques d'aquesta CA a l'efecte de l'esmentada llei aquelles fundacions en què en la dotació inicial hi participin en més d'un 50 %, directa o indirectament, l'Administració General de la Comunitat o les altres entitats del sector públic autonòmic. Però aquesta llei no inclou la resta de possibilitats previstes en la LF i en les normes de les CA d'Andalusia i Catalunya referents al control majoritari en els òrgans d'administració, direcció o vigilància de la fundació, o al fet que més del 50 % del patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, sigui de l'Administració de la CA o dels seus òrgans dependents.

De la mateixa manera que en la resta de la legislació de les CA esmentades, la creació, modificació d'estatuts, fusió i extinció de les fundacions

351. L'article 55 de la Llei 10/2006, de fundacions de la CA andalusa estableix que són fundacions del sector públic de la CA, les que reuneixin una de les característiques següents: :

a) Que es constitueixen amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració de la Junta d'Andalusia, dels seus organismes públics o altres entitats o empreses que en depenguin.

b) Que el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per aquestes entitats.

c) Que l'administració de la junta d'Andalusia tingui una representació majoritària, és a dir, quan més de la meitat dels òrgans d'administració, direcció o vigilància de la fundació sigui nomenat per la Junta d'Andalusia mitjançant qualsevol de les seves institucions, entitats, òrgans, organismes autònoms o empreses.

352. Article 57.3 de la Llei 10/2006.

353. Article 57.4 de la Llei 10/2006.

354. Llei 13/2002, de 15 de juliol.

del sector públic de la CA de Castella i Lleó requerirà autorització prèvia de la Junta de Castella i Lleó i la fundació sols adquirirà personalitat jurídica amb la inscripció en el Registre de Fundacions de Castella i Lleó de l'escriptura pública de constitució.

Les altres dues CA que preveuen en la seva normativa les fundacions públiques autonòmiques són *Catalunya*³⁵⁵ i *Castella i Lleó*,³⁵⁶ si bé cap fa referència al règim jurídic pressupostari, comptable i de control públic, ni al règim jurídic de selecció de personal, ni de contractació, com ho fan la LF i la normativa autonòmica andalusa.

En l'apartat 2.1.1, quan s'ha desenvolupat el règim jurídic aplicable a les fundacions del sector públic de l'administració local de *Catalunya*, hem fet esment al contingut de la LCCC, per la qual cosa no tornarem a reproduir aquí les condicions que aquesta norma requereix per a la pertinença de les fundacions del sector públic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya o per a la creació, fusió, adscripció i liquidació de les fundacions públiques amb aportació majoritària de l'Administració de la CA, perquè són les mateixes que les que ja s'han exposat per a les fundacions constituïdes majoritàriament per les administracions de les EL.³⁵⁷

Tot i que algunes CA no preveuen específicament en la seva normativa l'existència de fundacions participades per l'administració de la CA o dels seus ens o organismes dependents, sí que, com veurem en l'apartat 2.2.3, en analitzar el règim jurídic aplicable de control intern i extern a les fundacions autonòmiques, inclouen les fundacions participades majoritàriament per les CA en les seves lleis d'hisenda i les subjecten al control intern.

2.1.3.2. Marc legal

Tot seguit es detalla, seguint la classificació realitzada en l'apartat anterior, únicament la normativa autonòmica reguladora de les fundacions que preveu la constitució de fundacions per part de persones jurídiques públiques,

355. Llei 4/2008, de 24 d'abril, llibre tercer del Codi civil de Catalunya relatiu a les persones jurídiques.

356. Llei 13/2002, de 15 de juliol. Fundacions de Castella i Lleó.

357. Vegeu l'article 331.2 de la LCCC.

així com aquella que preveu les fundacions públiques pertanyents al sector públic autonòmic.

a. Normes autonòmiques que regulen la constitució de fundacions per part de persones jurídiques públiques.

Canàries

- Llei 2/1999. De 6 d'abril. Normes reguladores de les fundacions canàries.
- Ordre de 9 d'abril de 1986. Regula el Registre de Fundacions Privades de Canàries.

València

- Llei 8/1998, de nou de desembre. Normes reguladores de les fundacions.
- Decret 139/2001, de 5 de setembre. Aprova el reglament de fundacions de la Comunitat Valenciana.

Madrid

- Llei 1/1988, de 2 de març. Normes reguladores de les fundacions.
- Decret 29/1999, de 18 de febrer. Aprova el reglament de composició i funcionament del Consell de Fundacions de la Comunitat de Madrid.
- Decret 40/1999, d'11 de març. Determina les normes comptables i d'informació pressupostària aplicables a les fundacions de competència de la Comunitat de Madrid.
- Decret 20/2002, de 24 de gener. Crea i regula el Registre de Fundacions de la Comunitat de Madrid.

País Basc

- Llei 12/1994, de 17 de juny. Normes reguladores de les fundacions.
- Decret 404/1994, de 18 d'octubre. Aprova el text del reglament d'organització i funcionament del protectorat i el registre de fundacions.

b. Normes autonòmiques que regulen les fundacions públiques pertanyents al sector públic autonòmic.

Andalusia

- Llei 10/2005, de 31 de maig. Llei de Fundacions de la Comunitat Autònoma d'Andalusia.
- Decret 279/2003, de 7 d'octubre. Crea el Registre de Fundacions d'Andalusia i n'aprova el reglament d'organització i desenvolupament.

Catalunya

- Llei 4/2008, de 24 d'abril, del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques.
- Decret 37/1987, de 29 de gener. Instrucció per a l'organització i el funcionament del protectorat de la Generalitat sobre les fundacions privades de Catalunya.

Castella i Lleó

- Llei 13/2002, de 15 de juliol. Fundacions de Castella i lleó.
- Decret 63/2005, de 25 d'agost. Reglament de Fundacions de Castella i Lleó.

2.1.3.3. Anàlisi estadística

Per fer l'anàlisi estadística de les fundacions participades per l'administració de les CA i els seus ens dependents, ens remetem als quadres 7, 9 i 10 de l'apartat 1.1.3.4, confeccionats a partir de l'Informe de l'Inventari d'ens dependents de les comunitats autònomes elaborat per la Direcció General de Coordinació Financera amb les comunitats autònomes i amb les corporacions locals.

En el quadre 7 observem que les fundacions participades per l'administració de les CA i els seus ens dependents el 10 d'abril del 2003 eren 256, mentre que l'1 de gener del 2009 ascendien a 383. L'augment en el període citat va ser d'un total de 127 fundacions.

La distribució quantitativa de les fundacions participades pel sector públic autonòmic es posa de manifest en el quadre 9, en què es veu que, dels 1.940 ens instrumentals d'aquest sector, l'1 de gener del 2009, 383 són fundacions participades pel sector públic autonòmic, que representen un 19,74 % del total d'ens. A Catalunya hi havia, l'1 de gener del 2009, 44 fundacions participades per l'administració de la CA o els seus ens dependents.

No obstant això, de les dades que es desprenen de la documentació que acompanya l'avantprojecte de pressupost de la Generalitat de Catalunya per al 2010, les fundacions que s'inclouen en l'àmbit d'aquest pressupost, per complir els criteris del SEC 95,³⁵⁸ en l'exercici 2009 i en l'avantprojecte del

358. Segons el *Manual de càlcul del dèficit en la comptabilitat nacional adaptat a les comunitats autònomes*, les fundacions es consideraran unitats institucionals públiques si el seu òrgan de govern i representació, el patronat, està controlat per les administracions públiques, és a dir, si una o diverses admi-

2010, són únicament 30 i 36 respectivament, i aquestes són les úniques que es poden considerar fundacions públiques autonòmiques en els termes establerts en l'article 331-2 de la LCCC (vegeu el quadre 10).

Les fundacions autonòmiques de la Generalitat de Catalunya tenen, igual que les de les EL, múltiples finalitats, per exemple:

Fundacions culturals: Fundació Fira d'Espectacles d'Arrel Tradicional Mediterrània, Fundació Escola Superior de Música de Catalunya, Fundació Jove Orquestra Nacional de Catalunya. *Fundacions de recerca:* Fundació Catalana per a la Recerca i la Innovació, Fundació Institut d'Investigació Biomèdica de Bellvitge, Fundació Institut Català de Nanotecnologia, Fundació Centre de Recerca en Epidemiologia Ambiental, Fundació Privada Institut d'Investigació Oncològica de Vall d'Hebron. *Fundacions universitàries:* Fundació Universitat Oberta de Catalunya, Fundació Universitària Balmes, Fundació Universitat de Girona: Innovació i Formació, Fundació Universitat de Lleida. Fundació Universitat Autònoma de Barcelona. *Fundacions sanitàries:* Fundació Hospital de Viladecans per a la Recerca i la Docència, Fundació Hospital Transfronterer de la Cerdanya. *Fundacions turístiques:* Fundació Centre de Recerca i Innovació de les Indústries Turístiques.

2.1.4. Anàlisi comparativa

1. Definició

- Les fundacions són organitzacions privades sense ànim de lucre, dotades amb personalitat jurídica pròpia, constituïdes per un o diversos fundadors, mitjançant l'afectació d'uns béns i drets de contingut econòmic i la destinació dels seus rendiments o recursos obtinguts al compliment de finalitats d'interès general.
- Les fundacions poden estar constituïdes per persones físiques o jurídiques, i aquestes últimes poden ser tant públiques com privades. Les persones jurídiques públiques podran constituir fundacions si no hi ha disposicions legals en contra en la seva normativa reguladora.

nistracions públiques nomenen la major part dels patrons o disposen de la majoria de drets de vot en el mateix patronat.

- La LCCC disposa, a diferència del que fa la LF i de la resta de normativa de les CA, que les persones jurídiques públiques solament poden constituir fundacions conjuntament amb persones privades.
- La utilització de les fundacions constituïdes per persones jurídiques públiques com a ens instrumentals ha estat considerada per la doctrina jurídica administrativa en certa manera com una desnaturalització del concepte de fundació, no exempta de polèmica, i com el darrer episodi de la denominada “fugida del dret administratiu.”

2. *Són fundacions del sector públic de l'Administració de l'Estat, de l'Administració de la Generalitat, o de l'Administració local de Catalunya*, aquelles fundacions en les quals es complexin alguna o algunes de les circumstàncies següents, segons la norma estatal o autonòmica d'aplicació:

- Que es constitueixin amb una aportació majoritària de l'Administració de l'Estat, de l'Administració de CA, dels ens locals o d'altres ens o organismes que en depenguin, tant si l'aportació és directa o indirecta.
- Que més del 50 % del seu patrimoni fundacional estigui format amb caràcter permanent per béns o drets aportats per les entitats esmentades en l'apartat anterior.
- Que més de la meitat dels membres de l'òrgan de govern siguin nomenats per les entitats esmentades.

3. *El règim jurídic aplicable a les fundacions públiques és:*

- A les fundacions públiques estatals, el règim jurídic privat establert aen la LF i el règim pressupostari, comptable i de control de la LGP.
- Les fundacions públiques constituïdes per l'administració de les CA i els seus ens dependents se subjecten al règim jurídic privat previst en les corresponents normatives autonòmiques sobre fundacions, mentre que el règim pressupostari i de control serà l'establert en les normes pressupostaries i d'hisenda pública de la respectiva CA.
- Les fundacions públiques constituïdes per l'administració dels ens locals o altres ens dependents es regularan pel règim jurídic privat previst en les normes sobre fundacions de la CA respectiva, ja que no estan previstes en la normativa bàsica estatal de règim local, LBRL, TRLHL, ni en les normes autonòmiques reguladores del règim jurídic local, a Catalunya pel LMRLC, i el ROAS.

4. Finalitats

- Les fundacions del sector públic estatal, autonòmic i local estan subjectes al compliment de finalitats d'interès general sense ànim de lucre. L'amplitud del concepte jurídic d'interès general comporta que en la pràctica les fundacions es destinin a la realització de les més variades activitats, incloses la gestió directa d'explotacions econòmiques, amb les limitacions establertes en les normes reguladores de les fundacions i de la prestació de serveis públics.
- Les finalitats de les fundacions constituïdes per les administracions de l'Estat, de les CA i de les EL i dels seus organismes i ens dependents, es poden agrupar en: fundacions culturals, sanitàries, de recerca i investigació, de defensa del medi natural, juvenils, esportives, de caràcter social, etc.

5. Constitució, modificació, escissió, dissolució i liquidació

- La constitució, modificació, escissió i dissolució de les fundacions del sector públic estatal, autonòmic i local, compliran amb els procediments regulats en les respectives normes reguladores estatals o autonòmiques. Però en qualsevol cas requeriran formalitzar la carta fundacional en escriptura pública i la inscripció en el Registre de Fundacions de l'Estat o de la respectiva CA en el cas de les fundacions públiques autonòmiques o locals.
- També es requerirà autorització de l'òrgan competent de l'administració respectiva: Consell de Ministres per a les fundacions del sector públic estatal, Òrgan de Govern de la CA per a les fundacions del sector públic autonòmic i del Ple municipal en les fundacions del sector públic local.

6. Règim jurídic del personal

- La selecció del personal de les fundacions públiques estatals, autonòmiques i locals respectarà els principis d'igualtat, mèrit, capacitat i publicitat i se subjectarà al règim laboral.
- El personal directiu de les fundacions públiques estarà regulat per les peculiaritats de la normativa estatal o autonòmica i pel que disposin els estatuts. Les relacions laborals entre la fundació i el personal directiu es formalitzarà en contracte laboral. Quan fundacions públiques actuïn com a ens instrumentals per a la realització d'activitats o la prestació de

serveis públic, el règim aplicable al personal directiu serà assimilable al dels alts càrrecs, personal eventual o de confiança política.

7. Règim jurídic de la contractació

- Les fundacions públiques estatals, autonòmiques i locals estan incloses en l'àmbit subjectiu de la LCSP, no tenen la consideració d'administració pública però sempre ostentaran la condició de poder adjudicador.
- El contractes que adjudiquin les fundacions públiques estatals, autonòmiques i locals estan subjectes a la LCSP, però el grau d'aplicació de la LCSP dependrà de si els contractes estan o no subjectes a regulació harmonitzada.
- Els contractes subjectes a regulació harmonitzada tindran una subjecció parcial a la LCSP quan als procediments de preparació i adjudicació amb les particularitats previstes en l'article 174 de la LCSP, mentre que en els contractes no subjectes a regulació harmonitzada el grau d'aplicació de la LCSP serà mínim i es regiran pels preceptes de l'article 175.

2.2. Règim de control intern i extern

2.2.1. Fundacions locals

2.2.1.1. El control intern

Tant la LCCC com la LF preveuen un control intern propi que abasta alguns aspectes de l'activitat econòmicofinancera de les fundacions per part del patronat. Però la LCCC no sotmet les fundacions públiques autonòmiques locals al control intern de la Intervenció General de la Generalitat de Catalunya o dels ens locals, mentre que sí que ho fa la LF que estableix, per a les fundacions públiques estatals, el mateix règim de control intern i extern que per a la resta d'ens del sector públic.

Segons l'article 332-1 de la LCCC li correspon al patronat l'elaboració i aprovació del pressupost i dels comptes anuals (art.339-1), i la seva presentació al protectorat, segons els procediments àmpliament desenvolupats en l'apartat 2.1.

Els comptes anuals de les fundacions, regulats en els articles 333-6 a 333-12 de la LCCC, estan subjectes a la legislació mercantil i, en funció del volum

d'actiu de la fundació, dels ingressos ordinaris i del nombre mig de treballadors, és obligatori que se sotmetin a una auditoria de comptes anuals. En definitiva, tot i la regulació que la LCCC fa sobre l'elaboració i el retiment dels comptes anuals, no subjecta les fundacions públiques dels ens locals al règim pressupostari, comptable i de control intern regulat al TRLHL per a les EL i els seus organismes autònoms i societats mercantils amb capital total o parcialment públic.

No obstant, com ja s'ha comentat a l'apartat 1.2.1.1.3, la disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, de mesures fiscals, financeres i administratives, els EL amb una població superior a 50.000 habitants o un pressupost global superior a 50 milions d'euros, han de sotmetre a auditories financeres, en els termes previstos en el TRLHL, els comptes de les fundacions que estiguin participades majoritàriament i no estiguin sotmeses a fiscalització prèvia, com es el cas de les fundacions públiques locals. Sent competència de l'interventor general de l'EL dur a terme la direcció o supervisió de les esmentades auditories.

Aquestes auditories s'han de sotmetre, amb caràcter previ a la seva remissió a la Sindicatura de Comptes, als òrgans de govern dels EL, també s'han de publicar a les seues electròniques respectives i se'n ha de remetre còpia al Departament de Governació i Administracions Públiques i al Departament d'Economia i Finances.

2.2.1.1.1. Funció interventora

En les fundacions públiques locals, no procedeix la realització de la funció interventora per part de l'interventor de l'ens local, encara que l'ens local hagi efectuat l'aportació total o majoritària o ostenti el control dels òrgans de control de la fundació, ja que les fundacions públiques locals no estan contemplades entre les entitats que l'article 213 del TRLHL enumera –ens locals, organismes autònoms i societats mercantils– sobre les quals recau l'exercici del control intern de la gestió econòmica i financera, en la triple accepció de funció interventora, funció de control financer i funció de control d'eficàcia.

No obstant això, sí que és recomanable que les fundacions públiques locals comptin amb un sistema de control intern de la seva gestió adequat que permeti garantir que la gestió compleixi els objectius fundacionals i els requeriments del règim econòmic fixats en la LCCC i en els seus estatuts.

Recordem el que ja s'ha exposat en l'apartat 1.2.1.1 sobre la importància del control intern entès com el conjunt de procediments que s'impulsen des de la direcció de la entitat per proporcionar una seguretat raonable del compliment dels objectius, l'efectivitat i eficàcia de les transaccions i la fiabilitat de la informació financera en relació amb les normes legals aplicables. Segons el nostre parer, les EL haurien d'incloure obligatòriament en els estatuts de les fundacions públiques locals la definició dels procediments de control intern que permetin fer el seguiment del compliment dels objectius fundacionals, així com garantir l'adequada utilització dels béns i fons públics aportats. La concreció d'aquests procediments de control intern es regularien en un reglament de règim intern.

2.2.1.1.2. Control financer

Les fundacions públiques locals no estan subjectes al control financer en els termes regulats en el TRLHL, el contingut del qual ja hem exposat en l'apartat 1.2.1.1.2 quan ens hem referit al control financer dut a terme per l'interventor general dels consorcis locals.

Com ja s'ha esmentat, la disposició adicional sisena de la Llei 26/2009, sotmet a les fundacions públiques locals participades de forma majoritària per EL a auditories financeres, les quals seran dutes a terme sota la direcció o supervisió de l'Interventor de l'EL, però res no diu la citada disposició adicional sobre la realització d'altres auditories com poden ser les de compliment o de regularitat jurídica i les auditories operatives, regulades en les NASP, que en la nostra opinió també podran ser realitzades per l'interventor de l'EL en aplicació de la normativa d'hisendes locals.

Independentment dels règims específics de control que puguin regular les diferents CA totes les fundacions públiques locals estan sotmeses al control financer de l'interventor general de l'ens local, respecte de:

- Les subvencions atorgades per l'administració de l'ens local, dels seus organismes i entitats dependents d'acord amb l'establert al títol III de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions.
- La comprovació i el funcionament en l'aspecte econòmic i financer dels serveis de competència local dels quals s'hagi encomanat la gestió, d'acord amb l'article 220 del TRLHL. Aquest control l'efectuarà l'interventor de l'ens local que hagi fet l'aportació majoritària o que tingui el control dels òrgans de gestió de la fundació.

El control financer en els casos esmentats és una mena de control “extern” efectuat per l'òrgan de control intern de l'administració de cobertura, al qual ja ens hem referit en l'apartat 1.2.1.1.2.2. Aquest control financer es durà a terme d'acord amb les NASP i les actuacions concretes estaran incloses en el Pla d'auditories i d'actuacions de control financer de l'ens local.

2.2.1.1.3. Auditoria

Les fundacions públiques dels ens locals estan obligades, segons l'article 333.11 de la LCCC, a sotmetre's a una auditoria externa quan durant dos anys consecutius es donin dues de les condicions següents: a) que el total de l'actiu de la fundació sigui superior a 6 milions d'euros, b) que l'import del volum anual d'ingressos ordinaris superi els 3 milions d'euros, c) que el nombre mitjà de treballadors durant l'exercici sigui superior a cinquanta.

L'obligació de la verificació dels comptes anuals mitjançant una auditoria externa és una altra de les similituds de les fundacions amb les societats mercantils, a la qual l'article 203 del TRLSA també sotmet de forma obligatòria les fundacions, quan formulen els seus comptes d'acord amb el model normal del Pla general de comptabilitat per a les empreses espanyoles aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.³⁵⁹

L'auditoria prevista en la LCCC és una l'auditoria de comptes anuals que consisteix a verificar i dictaminar si els esmentats comptes expressen la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera de l'empresa o entitat auditada, així com el resultat de les seves operacions i els recursos obtinguts aplicats en el període examinat, d'acord amb el Codi de comerç i altres legislacions d'aplicació. Aquesta auditoria és independent de les actuacions que es puguin dur a terme per part de l'interventor general de l'ens local en l'exercici del control financer.

Amb independència de les auditories regulades en la legislació mercantil a les que poden estar estan sotmeses les fundacions públiques dels EL, com ja s'ha esmentat en aplicació de la disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, les fundacions participades majoritàriament

359. La única diferència entre la LCCC i el TRLSA són els límits per a la formulació dels comptes anuals en model normal, que segons la part tercera dedicat als comptes anuals del Pla general de comptabilitat aprovat pel RD 1514/2007 són que a la data de tancament de l'exercici hi concorrin dues de les circumstàncies següents: a) que el total de les partides de l'actiu superi els 2.850.000 €, b) que l'import net de la xifra de negoci superi els 5.700.000 € i que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no sigui superior als 50 treballadors.

pels EL amb una població superior a 50.000 habitants en llur àmbit d'actuació o amb un pressupost de més 50 milions d'euros es sotmetran a auditories financeres que es duran a terme sota la direcció o supervisió de l'interventor del EL.

2.2.1.2. Control financer de subvencions

Com ja hem avançat, el control financer de les subvencions atorgades pels ens locals a les fundacions públiques s'efectua a l'empara del títol III de la LGS, d'aplicació als EL en virtut de la DA 14 de la LGS que atorga competències als interventors dels ens locals per a la realització d'aquest control financer perquè són els funcionaris que, segons el TRLHL, tenen atribuïdes les facultats de l'exercici del control financer en les EL i en els seus organismes públics dependents.

Donem per reproduït el procediment de realització del control financer de les subvencions explicat en l'apartat 1.2.1.2, del qual fem el resum següent:

- Les subvencions atorgades pels ens locals a qualsevol fundació estaran subjectes al control financer per part de la intervenció general de l'ens local. Aquesta afirmació afecta també les fundacions públiques locals, perquè no estan subjectes al mateix règim de control que l'ens atorgant.³⁶⁰
- L'interventor de l'ens local quan realitzi el control financer de les subvencions atorgades a les fundacions públiques locals actuarà amb plena independència i podrà requerir a la fundació la documentació que consideri necessària (art.47, LGS).
- L'execució del control financer de les subvencions atorgades a les fundacions s'inclouran en el Pla anual d'auditories i d'actuacions de control financer de l'EL.
- L'execució del control financer de subvencions té caràcter contradictori, com la resta d'actuacions de control intern.

360. Segons els criteris de l'Informe de la IGAE de 4 de maig del 2007, sobre l'abast de l'article 2.2 de la LGS que s'ha analitzat en l'apartat 1.2.1.2.

2.2.1.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària

En l'apartat 1.2.1.3, quan hem tractat l'objectiu d'estabilitat pressupostària dels consorcis locals, ja hem fet esment de les normes que el regulen, el TRLGP i el RD 1463/2007, i del concepte d'estabilitat pressupostària, per la qual cosa ara solament comentarem els aspectes concrets referits a les fundacions públiques locals, que recordem que únicament estan previstes en l'article 331.2 de la LCCC, ja que ni la normativa estatal ni la resta de normes autonòmiques de règim local les han regulat fins ara.

L'àmbit subjectiu dels ens del sector públic local subjectes al principi d'estabilitat pressupostària és el següent:

- Els ens definits en els articles 2.1.d³⁶¹ del TRLGEP i 4.1 del RD 1463/2007 que comprenen les entitats locals, els organismes autònoms i els ens públics dependents, que prestin serveis o produeixin béns que no es finançin majoritàriament amb ingressos comercials, els quals se subjectaran al principi d'estabilitat establert en els apartats 1 i 3 de l'article 19 del TRLGEP i 15.1 del RD 1463/2007.
- La resta d'entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculats o dependents de cadascun dels tres subsectors que no estan inclosos en el grup anterior, definits en l'article 2.2 del TRLGEP i 4.2 del RD 1463/2007, tindran també la consideració de sector públic local, i se sotmetran al compliment del principi d'estabilitat en els termes dels articles 18 del TRLGEP i 15.2 del RD 1463/2007.

Com es pot observar, ni l'article 2 del TRLGP ni l'article 4.1 del RD 1463/2007 inclouen les fundacions públiques locals de manera explícita entre els ens subjectes al compliment d'estabilitat pressupostària, de la mateixa manera que tampoc no ho fa l'article 164 del TRLHL. Però el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària fixat en les normes esmentades es contempla d'acord amb els criteris del SEC.

361. L'àmbit subjectiu dels pertanyents al subsector públic local dels articles 2.1 d i 2.2 del TRLGEP i dels articles 4.1 i 4.2 del RD 1463/2007 és la mateixa.

D'acord amb els citats criteris del SEC, clarament exposats en el *Manual de càlcul del dèficit en la comptabilitat nacional adaptat a les entitats locals*,³⁶² la definició del sector públic es fa en un sentit ampli i comprèn formes jurídiques i comportaments econòmics diferents, de manera que per determinar si una unitat s'ha de classificar en el sector de les administracions públiques ha de complir els requisits següents: a) ser una unitat institucional, b) ser una unitat institucional pública, c) ser una unitat institucional no de mercat.

Les fundacions, pel fet que compten amb autonomia de decisió en l'exercici de la seva funció principal, disposen de comptabilitat completa i estan dotades de personalitat jurídica, seran considerades pel SEC com a unitats institucionals. D'altra banda, tindran la condició d'unitat institucional pública quan el seu òrgan de govern i representació, el patronat, estigui controlat per les administracions públiques, és a dir, si una o diverses administracions públiques nomenen la major part dels patrons o disposen de la majoria dels drets de vot en el patronat.

I finalment, les fundacions públiques es consideraran unitats institucionals públiques no de mercat quan estiguin controlades i, a la vegada, finançades per les administracions públiques. En aquest cas, per finançament s'entén la cobertura any rere any de la major part de béns corrents i d'inversió.

Les fundacions públiques locals regulades en l'article 331.2 del LCCC que compleixin amb els criteris del SEC, d'acord amb l'àmbit subjectiu del TRLGEP i del RD 1463/2007, s'incardinen en el grup dels ens públics dependents de les EL que, tot i que no estiguin contemplades entre els ens que integren el pressupost general dels ens locals segons l'article 164 del TRLHL, s'inclouran en el grup d'ens definits en els articles 2.1 d del TRLGEP i 4.1 del RD 1463/2007, o bé en els dels articles 2.2 TRLGEP i 4.2 del RD 1463/2007 en funció, respectivament, de si els serveis que presten o els béns que produeixen es financen o no de forma majoritària amb ingressos comercials.

362. També es pot consultar el *Manual de càlcul del dèficit en la comptabilitat nacional adaptat de les comunitats autònomes*, per veure els criteris de classificació de les CA. Ambdós manuals han estat elaborats per la IGAE i es poden consultar en la pàgina web www.igae.meh.es

Novament es detecta una discrepància en la definició de l'àmbit del sector públic local que fan l'article 2 del TRLGEP³⁶³ i l'article 164 del TRLHL en relació amb l'enumeració dels ens inclosos en l'Inventari d'ens del sector públic local de l'article 2, apartats *a* al *d* del RD 1463/2007, molt més en consonància amb els criteris del SEC que el de la resta de normes esmentades.

El citat article l'article 2 del RD 1463/2007 estableix el següent abast subjectiu dels ens que s'han d'incloure en l'Inventari d'ens del sector públic local: ajuntaments, diputacions, consells i cabildos, òrgans de govern i administració de les àrees metropolitanes, mancomunitats de municipis, comarques o altres entitats que agrupin diversos municipis reconegudes per la LBRL, organismes autònoms, entitats públiques empresarials societats mercantils, consorcis i entitats sense ànim de lucre –com les fundacions–³⁶⁴ controlades o finançades per alguns dels subjectes esmentats, els consorcis de les entitats locals amb les condicions establertes en lletra *f* del RD 1463/2007 i aquells altres ens no inclosos en els diferents apartats de l'article 2 del RD 1463/2007 que estiguin classificats com a agents del sector públic local per les institucions amb competència en matèria de comptabilitat nacional esmentades en l'article 3.1 del RD 1463/2007 (Institut Nacional d'Estadística, la IGAE amb la col·laboració tècnica del Banc d'Espanya).

Tal com hem afirmat en l'apartat 1.2.1.3, resulta paradoxal que en una mateixa norma, com és el cas del RD 1463/2007, es regulin –una vegada més– de forma diferent els ens que conformen el sector públic local als efectes de l'àmbit subjectiu dels ens inclosos en l'Inventari d'ens del sector públic local, i de l'àmbit subjectiu dels ens obligats al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

Les diferències en la definició del sector públic local que fa l'article 164 del TRLHL que no inclou les fundacions públiques locals a l'efecte pressupostari en el sector públic local i que, en canvi, d'acord amb els criteris del SEC que inspiren el TRLGEP sí que s'han d'incloure en l'àmbit subjectiu dels ens públics dependents de les EL subjectes al compliment de l'objectiu

363. La definició de l'àmbit subjectiu dels ens que integren l'Inventari d'ens del sector públic local és coincident amb la composició del subsector d'entitats locals del SEC 95.

364. L'apartat 2.1. e del RD 1463/2007, inclou: "Les institucions sense ànim de lucre que estiguin controlades o finançades majoritàriament pel algun o diversos dels subjectes enumerats en aquest article". Institucions entre les quals hi ha les fundacions públiques de l'Administració local de l'article 331.2 de la LCCC, atès que coincideixen els subjectes amb els definits en aquest article com aquells amb capacitat per constituir fundacions públiques de l'Administració local de Catalunya.

d'estabilitat pressupostària establert en els articles 2.1 c i 2.2 del TRLGEP, fa que en la pràctica les fundacions del sector públic local no s'incloguin en l'avaluació del compliment del principi de l'objectiu d'estabilitat pressupostària en termes consolidats amb la resta d'ens que conformen el sector públic local.

Aquestes discrepàncies normatives no es donen respecte de l'avaluació del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària en les fundacions públiques del sector públic estatal, ja que aquestes fundacions sí que formen part del sector públic estatal segons la LGP.

Tot i les diferències de definició dels ens que integren el sector públic de les CA, quan les fundacions públiques autonòmiques compleixen els criteris del SEC, consoliden els seus pressupostos i els seus comptes anuals amb els generals de la CA respectiva també a l'efecte del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària tal com veurem en apartats posteriors.

De la mateixa manera que vàrem fer en l'apartat 1.2.1.3, reiterem la necessitat de tenir una única definició dels ens que conformen el sector públic local que inclogui les fundacions públiques locals i que proporcioni als ens locals un fonament jurídic sòlid i d'interpretació clara a l'efecte del càlcul del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària i que permeti alhora que els comptes generals dels ens locals reflecteixin de manera fidel la realitat del conjunt del sector públic local de manera homogènia amb la resta de subsectors del sector públic amb concordança amb els criteris del SEC.

2.2.1.4. Control extern

El control extern de les fundacions públiques locals és exercit pel protectorat, i també pel TC i els OCEX de la CA, en l'abast que tot seguit s'exposa.

2.2.1.4.1. El control del protectorat

Les fundacions públiques locals, igual que la resta de fundacions estatals i autonòmiques, una vegada inscrites en el corresponent Registre de Fundacions estan subjectes al control del protectorat, radicat en la corresponent conselleria de la CA.

El protectorat aprova els estatuts, la fusió i, si es procedent, la dissolució de les fundacions i dels seus fons especials. També autoritza els actes de

disposició o gravamen de determinats béns,³⁶⁵ així com els adquirits amb fons procedents de subvencions públiques i les fundacions li han de retre els comptes anuals.

Segons la disposició addicional quarta de la LCCC, entre els controls que han de dur a terme el protectorat de les fundacions es poden assenyalar:

- La verificació dels comptes anuals, els quals s'adaptaran a la legislació mercantil, el contingut dels quals i el seu procediment d'aprovació ja han estat àmpliament desenvolupats en l'apartat 2.4 d'aquest llibre. Per dur a terme aquesta tasca el protectorat podrà inspeccionar, quan sigui necessari, els llibres, els documents i les activitats de les fundacions.
- Els motius d'inspecció per part del protectorat són, entre d'altres: a) no presentar els comptes durant almenys dos exercicis, b) realitzar operacions subjectes a autorització sense haver-les sol·licitat, c) no respondre, de forma reiterada, als requeriments del protectorat, o presentar una resposta amb un contingut insuficient, e) mantenir una inactivitat continuada, e) no destinar el percentatge establert per la llei a les finalitats fundacionals, f) patir un deteriorament de la massa patrimonial que incapaciti la fundació per complir les finalitats fundacionals, g) destinar recursos a despeses no relacionades amb l'objecte fundacional o desproporcionats respecte del volum d'ingressos.

2.2.1.4.2. Control del tribunal de comptes i dels ocex de les ca

Ens remetem al que ja s'ha exposat, en l'apartat 1.2.1.4, en relació amb les competències del TC com a òrgan suprem fiscalitzador de l'activitat econòmica i financera del sector públic, sense perjudici de les facultats que en matèria de fiscalització externa tinguin atribuïdes en els respectius estatuts d'autonomia els OCEX.

Les fundacions públiques locals, definides en la LCCC, no estan sotmeses al règim jurídic del TRLHL, però en aplicació de l'article 3 la Llei 18/2010, del 7 de juny, de la Sindicatura de Comptes, estaran sotmeses a control extern ja que l'esmentada norma inclou a les fundacions públiques locals participades o finançades majoritàriament pels EL dins del sector públic de Catalunya. No obstant la particularitat esmentada respecte al règim de control extern de les fundacions públiques locals a Catalunya per part de la Sindicatura de

365. Vegeu l'article 333.1 de la LCCC.

Comptes, totes les fundacions públiques locals estaan subjectes a la funció fiscalitzadora externa feta per part del TC, o dels OCEX de les CA, respecte de les subvencions, avals o altres ajudes del sector públic tal com preveuen els articles 4.2 de la LOTCU³⁶⁶ i 31 b³⁶⁷ i 34.3³⁶⁸ de la LFTCU, en qualitat de perceptores o beneficiàries d'ajudes procedents de les entitats i organismes integrants del sector públic.

2.2.2 Les fundacions estatals

2.2.2.1 Control intern

L'article 2.1.f de la LGP inclou entre els ens que conformen el sector públic estatal, a l'efecte d'aquesta llei, les fundacions en els termes següents: “Les fundacions del sector públic estatal, definides en la Llei de fundacions”, mentre que l'article 3 divideix el sector públic en el sector públic administratiu, empresarial i fundacional. El fundacional està integrat per les fundacions del sector públic estatal.

Ens remetem al que ja s'ha exposat en l'apartat 1.2.2.1 referent a la definició, els objectius i la forma de dur a terme el control intern en el sector públic estatal, i ens referirem exclusivament als aspectes particulars que afecten les fundacions públiques estatals.

Les fundacions públiques estatals estan sotmeses al control de la gestió econòmica i financera del sector públic estatal, com es desprèn dels articles 140 a 143 de la LGP, el qual abastarà el control intern exercit per la IGAE i el control extern del TC.

366. L'article 4.2 de la LOTCU preveu que: “Al Tribunal de Comptes correspon la fiscalització de les subvencions i avals o altres ajudes del sector públic percebudes per persones físiques i jurídiques.”

367. L'article 31 de la LFTCU diu: “L'exercici de la funció fiscalitzadora del Tribunal de Comptes es durà a terme mitjançant: a)[...], b) l'examen i la comprovació dels comptes generals i parcials de totes les entitats i organismes integrants del sector públic i de les que hagin de retre els perceptors o beneficiaris d'ajudes procedents del mateix sector, tals com subvencions crèdits i avals, c)[...]”

368. Article 34.3 de la LFTCU. “Els perceptors o beneficiaris d'ajudes amb càrrec als pressupostos generals de l'Estat o procedents d'entitats integrants del sector públic, com ara subvencions, crèdits o avals, siguin persones físiques públiques o privades, així com els particulars que administrin, recaptin o custodiïn fons o valors de l'Estat, comunitats autònomes i corporacions locals, les respectives operacions dels quals hagin estat intervingudes o no, estaran obligats a retre els comptes que la Llei estableix.

El control intern de les fundacions públiques es du a terme exclusivament en la modalitat d'auditoria pública, ja que els articles 149 i 159 de la LGP, que defineixen respectivament l'àmbit d'aplicació de la funció interventora i del control financer permanent exclouen les fundacions públiques.

En les fundacions públiques estatals, l'auditoria pública s'executarà, d'acord amb el Pla anual d'auditories aprovat per la IGAE, amb independència de les actuacions sotmeses a l'exercici de l'auditoria privada previstes en la Llei 19/1988, de 12 de juliol d'auditoria de comptes, imposada per la legislació mercantil³⁶⁹ i per la LF a les fundacions públiques estatals.

L'auditoria pública es desenvoluparà en les modalitats, ja definides en l'apartat 1.2.2.1 d'auditories de regularitat (comprendives de les auditories de regularitat comptable i de compliment) i d'auditories operatives (en les vessants d'auditoria de programes pressupostaris, d'economia, eficàcia i eficiència).

Les auditories de regularitat i les auditories operatives que ha de dur a terme la IGAE en les fundacions públiques estatals verificaran, entre altres coses, els aspectes específics següents:³⁷⁰

- Si els comptes anuals de les fundacions públiques estatals representen en tots els aspectes significatius la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, dels resultats de l'entitat i de l'execució del pressupost d'acord amb els principis comptables que li siguin d'aplicació i si els esmentats comptes contenen la informació necessària per la seva interpretació i comprensió adequada.
- Que la informació comptable inclosa en l'informe³⁷¹ relatiu al compliment de les obligacions de caràcter econòmic i financer, que han d'adjuntar les fundacions del sector públic estatal al compte anual, com a

369. L'article 168 b de la LGP en referir-se a l'àmbit de l'auditoria dels comptes anuals de les fundacions diu literalment: "Les fundacions del sector públic estatal estan obligades a auditar-se per la seva normativa específica."

370. Articles 167 i 169 i següents de la LGP.

371. L'article 1293 de la LGP regula l'obligació que tenen les societats mercantils estatals, les entitats públiques empresarials, la resta d'ens del sector públic estatal sotmesos als principis i les normes de comptabilitat recollits en el Pla general de comptabilitat de l'empresa espanyola i les fundacions del sector públic estatal, de presentar, conjuntament amb els comptes anuals, un informe referent al compliment de les obligacions de caràcter econòmic financer que assumeixen aquestes entitats com a conseqüència de la seva pertinença al sector públic.

conseqüència de la seva pertinença al sector públic estatal, concorda amb la informació continguda en els comptes anuals.

- El compliment de les finalitats fundacionals i dels principis als quals ha d'ajustar la seva activitat en matèria de personal, contractació i disposició dinerària de fons a favor dels beneficiaris, quan aquests recursos provenguin del sector públic estatal.
- L'execució dels pressupostos d'explotació i de capital.
- Aquelles qüestions relatives a aspectes de gestió que complementen l'auditoria de comptes que la IGAE consideri adients, ja que les fundacions públiques estatals no estan sotmeses a la funció interventora ni a la funció de control financer permanent.
- El compliment de la memòria establerta en els apartats 2 i 3 de l'article 45 de la LF, (art.172, LGP), així com la verificació del compliment del programa d'actuació de les fundacions temporals i del programa de viabilitat econòmica. Verificacions que es realitzaran mitjançant auditories públiques específiques de compliment, de gran similitud amb l'auditoria dels plans específics d'actuació, prevista també en el citat article 172 de la LGP.

2.2.2.2. Control extern

El control extern de les fundacions públiques estatals no difereix del que s'ha detallat en l'apartat 1.2.2.2. quan ens referíem al control extern dels consorcis estatals. Aquest és competència del TC en qualitat d'òrgan suprem fiscalitzador dels comptes i de la gestió econòmica de l'Estat i de tot el sector públic.

Les fundacions del sector públic estatal, definides en l'article 44 de la LF,³⁷² estan subjectes al règim jurídic de la LGP perquè formen part del sector públic estatal d'acord amb els articles 2.1.f i 3.3 de la LGP.

L'article 130 de la LGP estableix que el compte general de l'Estat estarà integrat específicament per l'agregació i consolidació dels comptes de les

372. Per estar constituïdes amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració General de l'Estat, els seus organismes públics o altres entitats del sector públic estatal, o per tenir el patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència format en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per les entitats esmentades.

entitats que conformen els tres subsectors del sector públic estatal, l'administratiu, l'empresarial i el fundacional, que inclou les fundacions públiques estatals que estan subjectes als principis de comptabilitat recollits en les normes comptables de les entitats sense finalitats lucratives.

La IGAE, d'acord amb l'article 131 de la LGP, formarà el compte general de l'Estat, el qual serà elevat al Govern per a la seva remissió al TC abans del 31 d'octubre de l'any següent al qual es refereix. El TC, segons l'article 132 de la LGP, procedirà, per delegació de les Corts Generals, a la comprovació del compte general en el termini de sis mesos a partir de la data de la seva recepció. El Ple del Tribunal, un cop escoltada l'explicació el fiscal, dictarà la declaració definitiva que s'eleva a les Càmeres, amb la proposta oportuna, i es traslladarà al Govern.

També estaran subjectes al control del TC les fundacions en els casos següents:

- Totes les fundacions, tinguin o no el caràcter de públiques, si són perceptores o beneficiàries d'ajudes a càrrec dels pressupostos generals de l'Estat, ja siguin subvencions, crèdits o avals.
- Les fundacions públiques respecte dels contractes que celebrin en qualitat de poders adjudicadors subjectes a la LCSP, (articles 39 i 40 LFTCU) i la situació i variacions del seu patrimoni (article 41 de la LFTCU).

2.2.2.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària en les fundacions estatals

La LF estableix que són fundacions del sector públic estatal aquelles que: a) es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració General de l'Estat, dels seus organismes autònoms o altres entitats del sector públic estatal, b) que el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per les esmentades entitats.

Les fundacions del sector públic estatal definides en la LF formen part del sector públic estatal segons l'article 2.1 f de la LGP i s'integren en el sector públic fundacional d'acord amb l'article 3 de la LGP.

En l'apartat 1.2.2.3, al referir-nos a l'objectiu d'estabilitat pressupostària dels consorcis estatals, ja hem fet esment tant de la normativa reguladora, el TRLGEP, com del concepte d'estabilitat pressupostària, per la qual cosa ara ens referirem exclusivament als aspectes concrets que afecten el compli-

ment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària de les fundacions públiques estatals.

Tampoc ens tornarem a referir a la instrumentalització del principi d'estabilitat pressupostària regulada en l'article 7 del TRLGEP, ni als criteris per a l'establiment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària i als òrgans amb competències per a la seva fixació per no repetir el que ja s'ha exposat en apartat 1.2.2.3.

Els ens definits en l'àmbit d'aplicació subjectiu de l'article 2.1 i 2.2 del TRLGEP són els següents:

- a. Ens inclosos en l'article 2.1 *a* del TRLGEP que són: l'Administració General de l'Estat, els organismes autònoms i els altres ens vinculats a l'esmentada administració o que en depenen, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials, així com els òrgans amb dotació diferenciada en els pressupostos generals de l'Estat.
- b. Ens previstos en l'apartat 2.2 del TRLGEP, entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculats o dependents de l'Administració General de l'Estat, no inclosos en l'apartat anterior.

Les fundacions públiques estatals definides en la LF que d'acord amb els criteris del SEC compleixin els requisits de ser una unitat institucional pública no de mercat, és a dir: a) que estiguin dotades amb personalitat jurídica pròpia i autonomia de decisió, b) que el seu òrgan de govern i representació estigui controlat per l'Administració General de l'Estat, és a dir, que un o diversos dels seus ens dependents nomenin la major part dels patrons o disposin de la majoria dels drets de vot en el patronat, c) que estiguin controlades i alhora finançades per l'Administració General de l'Estat o ens que en depenguin, entenen per finançament la cobertura any rere any de la major part de béns corrents i d'inversió; estaran obligades al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

Les fundacions públiques estatals que compleixin els criteris del SEC i que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos de mercat s'incardinaran en els ens definits en l'apartat 2.1 ^a del TRLGEP i calcularan l'objectiu d'estabilitat pressupostària com la situació d'equilibri o de superàvit computada al llarg del cicle econòmic en

termes de capacitat de finançament d'acord amb la definició continguda en el SEC, mentre que les fundacions públiques estatals que no compleixin els requisits esmentats s'inclouran en l'apartat 2.2 del TRLGEP i el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària s'entendrà com la situació d'equilibri o superàvit computat en termes de capacitat de finançament d'acord amb el SEC.

2.2.3. Fundacions autonòmiques

2.2.3.1. Control intern

Com hem vist en l'apartat 2.1.3.1 existeixen disparitats importants en la regulació de les fundacions públiques autonòmiques per part de les 17 comunitats autònomes de l'Estat espanyol. De l'anàlisi de la normativa autonòmica sobre fundacions es desprèn que quatre CA preveuen la constitució de fundacions per part de persones jurídiques públiques –*Canàries, València, Madrid i el País Basc*– i que únicament tres –*Andalusia, Catalunya i Castella i Lleó*– regulen les fundacions públiques autonòmiques constituïdes de forma majoritària per l'Administració de la CA o dels seus organismes i ens dependents. D'aquestes, solament *Andalusia* remet el règim pressupostari i de control a la Llei d'hisenda de la CA.

La resta de CA, fins a les 17 totals, o bé no tenen norma pròpia sobre fundacions o solament preveuen que estiguin constituïdes per persones físiques o jurídiques privades. No obstant això, com veurem tot seguit, les lleis d'hisenda pública autonòmica supleixen, en molts casos, no solament les mancances de les normes autonòmiques específiques sobre fundacions, ja sigui definint els criteris requerits perquè una fundació sigui autonòmica, o bé perquè les incorpora en els ens que conformen el sector públic autonòmic i, en conseqüència, les subjecta al règim de control intern i extern del sector públic autonòmic.

En funció del tractament que les normes sobre hisenda pública autonòmica fan sobre la inclusió o no de les fundacions públiques en el sector públic autonòmic i el règim de control aplicable, hem fet la classificació següent:

- a. CA que inclouen les fundacions en el sector públic autonòmic en termes similars a la LGP i les sotmeten a control financer per procediments d'audito-

ria pública: Aquestes són: les *Illes Balears, Canàries, Castella i Lleó, Cantàbria, Extremadura i Galícia*. L'article 1. e del Decret legislatiu 1/2005, de 24 de juny, que aprova el Text refós de la llei de finances de la CA de les *Illes Balears*, inclou dins del sector públic autonòmic les fundacions públiques, que defineix com aquelles que es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració de la CA de les seves entitats autònomes o empreses públiques, així com aquelles en les quals el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui integrat en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per aquestes entitats. L'article 87.3 sotmet a control financer les fundacions del sector públic autonòmic, si bé no fa esment dels procediments d'auditoria pública.³⁷³

L'article 1.f de la Llei 11/2006, d'11 de desembre, d'hisenda pública de *Canàries*, inclou en el sector públic autonòmic les fundacions públiques definides en la Llei de fundacions canàries, i en l'article 3.2 les classifica entre els ens del sector públic de la CA amb pressupost estimatiu. L'article 138 sotmet les fundacions públiques del sector públic autonòmic al control financer que a du a terme la Intervenció General, el qual es podrà efectuar mitjançant l'auditoria pública, amb independència de les actuacions sotmeses a l'exercici de l'auditoria privada de la Llei 19/1988, de 12 de juliol d'auditoria de comptes.

En la mateixa línia que la legislació de la CA de Canàries, l'article 2. d de la Llei 2/2006, de 3 de maig, d'hisenda i sector públic de *Castella i Lleó*, inclou dins de la configuració del sector públic autonòmic les fundacions públiques de la CA, les obliga a presentar pressupostos d'explotació i de capital que s'integraran en el pressupost general de la CA (art. 135) i les subjecta a auditoria pública (art. 237), d'acord amb el Pla anual d'auditories elaborat per la intervenció general de la CA.

373. La redacció de l'article 87.3 del DL 1/2005, text refós de la Llei de finances de la CA de les Illes Balears és la següent: "El control financer de les empreses públiques, de *les fundacions del sector públic autonòmic* i dels consorcis sotmesos a l'ordenament autonòmic s'ha d'efectuar d'acord amb les regles bàsiques següents: a) Anualment, entre l'1 de febrer i el 31 d'agost, amb referència a l'exercici anterior. L'informe de control financer haurà d'estar finalitzat abans del 30 de setembre següent. b) De manera periòdica però no prefixada i almenys una vegada l'any, segons els criteris que estableixi la Intervenció General.

Així mateix, les empreses públiques, les fundacions del sector públic autonòmic i els consorcis sotmesos a l'ordenament jurídic autonòmic podran sol·licitar la realització d'altres controls financers complementaris, els quals es duran a terme si el conseller competent en matèria d'hisenda i pressupostos, amb l'informe previ de la Intervenció General, ho considera convenient."

En el mateix grup que *Castella i Lleó* i que *Canàries* se situaria la Llei 14/2006, de 24 d'octubre, de finances de *Cantàbria*,³⁷⁴ i la Llei 5/2007, general d'hisenda pública d'*Extremadura*,³⁷⁵ que inclouen en el sector públic de les respectives CA les fundacions del sector públic de la CA, i les classifiquen dins del sector públic fundacional com ho fa la LGP per a les fundacions públiques estatals. El control intern de les fundacions públiques de la CA serà dut a terme per la intervenció general de la CA mitjançant auditoria pública, d'acord amb el Pla anual d'auditories

Una mica diferent és la regulació de Llei 1/1999, de 7 d'octubre, de règim financer i pressupostari de la CA de *Galícia*, l'article 48.1 f de la qual diu que integraran el pressupost general de la CA els pressupostos d'exploració i de capital de les fundacions del sector públic autonòmic en les quals es donin els requisits determinats pel sistema europeu de comptes per integrar-se en el sector de l'Administració pública de Galícia. L'exercici del control intern de les fundacions públiques gallegues, d'acord amb l'article 94, serà dut a terme per la intervenció general de la CA mitjançant auditories o altres tipus de control que reglamentàriament es puguin establir (art. 103).

b. CA que integren les fundacions públiques d'una manera diferent de com la LGP estableix, però que les contemplen a l'efecte del control intern realitzat mitjançant el control financer o l'auditoria pública. Aquestes són: el Principat d'*Astúries*, *Andalusia*, *Aragó* i *Catalunya*. L'article 4.5 del Decret legislatiu 2/1988, de 25 de juny, pel qual s'aprova el Text refós del règim econòmic i pressupostari del Principat d'*Astúries*, inclou les fundacions com a ens públics del Principat quan la participació d'aquests ens en el

374. L'article 2.1 f de la Llei 14/2006, estableix: "Les fundacions de la Comunitat Autònoma de Cantàbria, entenen per "fundacions" aquelles en què es donin algunes de les següents circumstàncies: 1. que es constitueixin amb una aportació majoritària d'entitats pertanyents al sector públic autonòmic, 2. que el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format per béns o drets aportats o cedits per les referides entitats en un percentatge igual o superior al cinquanta per cent, 3. que la majoria dels membres del seu Patronat siguin representants del sector públic de la Comunitat Autònoma de Cantàbria o d'entitat que hi pertanyin."

375. L'article 2.1 g de la Llei 5/2007, de la CA d'Extremadura diu: "Les fundacions del sector públic autonòmic, entenen per "fundacions" les que concorrin en alguna de les següents característiques: a) Que es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració de la comunitat autònoma, els seus organismes públics o altres entitats del sector públic autonòmic. b) Que el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns o drets aporats o cedits per les entitats esmentades."

seu capital social, fons social o aportació inicial sigui majoritària. L'article 8 sotmet a control financer i d'eficàcia tot el sector públic dependent de l'Administració del Principat d'Astúries, que durà a terme la intervenció general mitjançant auditories d'acord amb el Pla que aquesta aprovi, si bé no cita expressament les fundacions.

Ni la Llei 5/1983, de 19 de juliol, d'hisenda pública de la CA d'*Andalusia*, ni el Decret legislatiu 1/2000, de 29 de juny, que aprova el text refós de la Llei d'hisenda de la CA d'*Aragó* inclouen les fundacions autonòmiques en els ens que integren el sector públic de la CA, però ambdues normes estableixen que les fundacions del sector públic, en les quals sigui majoritària la representació, directa o indirecta, de la CA, estaran subjectes al control financer. En el cas de la CA d'*Andalusia* també podran estar sotmeses al control financer les fundacions que tinguin un finançament majoritari de la Junta d'*Andalusia*, quan hi hagi raons justificades i ho acordi el Consell de Govern a proposta del titular de la Conselleria d'Economia.

En la CA de *Catalunya*, l'entrada en vigor de la Llei 4/2008 no modifica el règim jurídic del control intern i extern establert fins aleshores per les fundacions públiques constituïdes majoritàriament per la Generalitat de Catalunya i pels ens locals i/o pels seus organismes i entitats dependents. El Text refós de la Llei de finances públiques no contempla les fundacions públiques dins de l'àmbit subjectiu del sector públic autonòmic.³⁷⁶

No obstant això, tot i que la Llei de finances no fa esment exprés de les fundacions públiques, entenem que els preceptes 1 i 2 de l'article 71 els són d'aplicació, ja que es refereixen de forma genèrica al control financer de:

- Les persones que gaudeixin de subvencions, préstecs o avals de la Generalitat.
- Les entitats, que d'acord amb les normes reguladores del SEC, es considera que formen part del sector de les administracions públiques.

376. L'art. 29. del TRLFPC no contempla les fundacions entre els ens que han d'integrar els pressupostos de la Generalitat, però les ordres de confecció pressupostos de la Generalitat inclouen els consorcis i les fundacions classificats com a administració institucional en termes del SEC 95.

El pressupost consolidat de la Generalitat de Catalunya per a l'exercici 2008 contempla únicament dues fundacions públiques de les 225 fundacions que figuren en l'inventari d'ens de les comunitats autònomes de la Direcció General de Coordinació Financera de la Secretaria d'Estat d'Hisenda i Pressupostos del Ministeri d'Economia i Hisenda (registrades al juny del 2007). Mentre que de les 260 fundacions que figuren en la mateixa font, corresponents a l'Inventari d'ens del sector públic local, cap no està subjecta al règim de comptabilitat pública.

- Les entitats el pressupost de les quals figura en els pressupostos de la Generalitat que aprova el Parlament han d'enviar a la Intervenció General de la Generalitat, trimestralment, dins del mes següent a la finalització del trimestre, o amb la periodicitat que es determini, la informació de l'execució del pressupost i la situació de l'endeutament, amb el model i contingut que estableixi la Intervenció General.

La Llei 18/2010, del 7 de juny, de la Sindicatura de Comptes sí que regula el control extern de les fundacions públiques autonòmiques i les inclou, en l'article 3.b), dins del sector públic de Catalunya.

c. CA que no regulen les fundacions públiques en la normativa d'hisenda pública. Podem citar la CA de Madrid, València i Múrcia.

De l'anàlisi de la documentació de les diferents CA es pot observar que la legislació autonòmica d'hisenda pública és molt menys acurada que la LGP en la definició del sector públic i en la regulació del control intern, i és una característica de totes les lleis d'hisenda pública de les CA que regulen les fundacions públiques, la realització del control intern per part de la Intervenció General de la CA mitjançant el control financer. Control que en bona part de les normes analitzades s'efectua mitjançant procediments d'auditoria pública.

2.2.3.2. Control extern

No tornarem a comentar les competències de control extern del TC i dels OCEX constituïts per les diferents CA, ja que es donen per explicades en l'apartat 1.2.3.2 quan s'ha tractat el control extern dels consorcis autonòmics.

Igual que succeïa amb els consorcis autonòmics, la regulació de les fundacions públiques en les normes d'hisenda pública autonòmica i de funcionament dels OCEX no és homogènia, ja que no en totes es contemplen les fundacions públiques autonòmiques com a ens integrants del sector públic de CA subjectes a fiscalització externa.

No obstant això, s'ha comprovat que els comptes de les fundacions públiques autonòmiques que compleixen els requeriments del SEC s'inclouen en l'àmbit dels pressupostos generals de la CA i els seus comptes s'inclouen

en el compte general de l'administració de la CA i són retuts a efectes del control extern als OCEX i al TC.

Tanmateix, de l'anàlisi de la normativa reguladora dels OCEX que tot seguit s'exposarà, s'ha observat que, amb caràcter general, es contempla la subjecció a la fiscalització dels OCEX de les subvencions, crèdits, avals i ajuts de contingut econòmic concedits per les fundacions públiques autonòmiques a qualsevol persona física o jurídica i les aportacions a fundacions que no estiguin incloses en el sector públic autonòmic procedents de qualsevol entitat del sector, així com dels fons públics procedents dels ens que integren el sector públic autonòmic que administren les fundacions participades per les CA:

Un cop analitzada la documentació autonòmica reguladora del funcionament dels OCEX, s'ha observat el següent:

Les normes de funcionament dels OCEX del *Principat d'Astúries*,³⁷⁷ les *Illes Balears*³⁷⁸ i *Castella la Manxa*³⁷⁹ preveuen que les fundacions públiques formen part de l'àmbit d'actuació dels OCEX perquè les consideren integrants del sector públic autonòmic.

La Llei de la Sindicatura de la CA de *València*³⁸⁰ no esmenta les fundacions públiques dins del sector públic de la CA, però es podria entendre que tindrien cabuda dins de l'apartat genèric de l'article 2.c que inclou en el sector públic "les entitats que estiguin participades respectivament per la Generalitat Valenciana".

La Llei de la Cambra de Comptes d'*Andalusia*³⁸¹ tampoc cita les fundacions autonòmiques entre els ens que integren el sector públic autonòmic a l'efecte del control extern però inclou un apartat genèric en què podrien tenir cabuda aquestes fundacions, quan es refereix en l'apartat d de l'article 2 de la Llei 1/1988 als "organismes i entitats que hi estiguin inclosos per norma legal", fent una clara referència als criteris del SEC que compleixen les fundacions públiques.

377. Article 2 de la Llei 3/2003, de 24 de març, de la Sindicatura de Comptes del Principat d'Astúries, modificada per la Llei 3/2006, de 10 de març, i per la Llei 11/2006, de 27 de desembre.

378. Article 2 de la Llei 4/2004, de 2 d'abril, de la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.

379. Article 8 de la Llei 5/1993, de 27 de desembre, de la Sindicatura de Comptes de Castella-la Manxa, modificada per la Llei 13/2007, de 8 de novembre.

380. Article 2 de la Llei 6/1985, de 22 de maig, de la Sindicatura de Comptes de València.

381. Article 2 de la Llei 1/1988, de 17 de març, de la Cambra de Comptes d'Andalusia.

La resta de lleis dels OCEX de les CA de *Canàries*,³⁸² *Castella i Lleó*,³⁸³ *Galícia*,³⁸⁴ *Madrid*,³⁸⁵ *Navarra*³⁸⁶ i el *País Basc*³⁸⁷ no inclouen com a ens sotmesos a la fiscalització del seus OCEX les fundacions públiques autonòmiques al referir-se exclusivament, respecte als ens que conformen la CA, a l'Administració de la CA, organismes autònoms, ens públics i empreses públiques dependents.

Però en totes les normes dels OCEX s'inclouen en l'àmbit de la fiscalització les subvencions, els crèdits, avals i les ajudes per a òrgans del sector públic autonòmic, qualsevol persona física o jurídica i els ens o organismes que administrin o utilitzin cabals o efectes públics, si bé les del *Principat d'Astúries*, les *Illes Balears*, *Castella-la Manxa*, *Castella i Lleó*, *Madrid* i *València* subjecten al control extern de forma específica les aportacions a fundacions que no formen part del sector públic de la CA.

A *Catalunya*, fins l'aprovació de la Llei 18/2010, del 7 de juny, de la Sindicatura de Comptes, les fundacions no s'inclouïen dins l'àmbit subjectiu de la Sindicatura de Comptes. Així l'article 5 de la derogada Llei 6/1984, de 5 de març, de la Sindicatura de Comptes,³⁸⁸ tampoc incloïa les fundacions públiques entre els ens que formaven part del sector públic de Catalunya. Però l'article 80 del Decret legislatiu 3/2002, de 24 de desembre, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de finances públiques de la Generalitat de Catalunya, sí que preveia que la Sindicatura de Comptes uniria al compte general de la Generalitat els comptes de les entitats, el pressupost de les quals siguin aprovats pel Parlament.

L'Ordre ECF 183/2009, de 8 d'abril, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2010, inclou les fundacions, amb participació majoritària, en compliment dels criteris del SEC, entre els ens que formen part de l'àmbit institucional de la Generalitat de Catalunya, per la qual cosa podem afirmar que els comptes anuals de les fundacions públiques de la Generalitat de Catalunya, el pressupost de les quals estigui aprovat pel Parlament, s'integren en els de l'Administració de la

382. Article 2 de la Llei 4/1989, de 2 de març, de l'Audiència de Comptes de Canàries.

383. Article 2 de la Llei 2/2002, de 9 d'abril, del Consell de Comptes de Castella i Lleó.

384. Article 2 de la Llei del Consell de Comptes de Galícia.

385. Article 2 de la Llei 11/1999, de 29 d'abril, del Tribunal de Comptes de Madrid.

386. Article 2 de la Llei foral 19/1984, de 20 de desembre, de la Cambra de Comptes de Navarra.

387. Article 2 de la Llei 1/1988, de 5 de febrer, del Tribunal Basc de Comptes Públics.

388. En la redacció donada per la Llei 15/1991, de 4 de juliol.

CA i la resta d'ens dependents i se sotmeten conjuntament al control extern de la Sindicatura de Comptes i del TC.

L'aprovació de l'esmentada Llei 18/2010, del 7 de juny, de la Sindicatura de Comptes, ha formalitzat la inclusió de les fundacions públiques de l'Administració de la Generalitat de Catalunya dins del seu àmbit d'actuació subjectiu.

Així mateix la Llei 18/2010, inclou a l'article 2. h), entre les funcions de la Sindicatura de Comptes, la de fiscalitzar les fundacions sotmeses al protectorat de la Generalitat i vinculades orgànicament a partits polítics amb representació del Parlament. Mentre que l'article 4 les obliga a presentar llur comptabilitat a la Sindicatura de Comptes en el termini de 6 mesos a comptar del tancament de l'exercici i, l'article 44, a que els informes de la Sindicatura corresponents a les fundacions del sector públic de l'Administració de la Generalitat de Catalunya es trametin al departament de la Generalitat que tingui adscrites les funcions de protectorat.

2.2.3.3. Objectiu d'estabilitat pressupostària en les fundacions autonòmiques

L'àmbit d'aplicació subjectiu dels ens subjectes al principi d'estabilitat pressupostària definit en l'article 2 del TRLGEP inclou, entre d'altres, els agents següents :

- a. L'administració de les comunitats autònomes, així com els ens i organismes públics que en depenen, que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos comercials (art. 2.1 c).
- b. La resta d'entitats públiques empresarials, societats mercantils i altres ens de dret públic vinculats o dependents de les administracions de les comunitats autònomes (art. 2.2).

D'acord amb el *Manual del càlcul del dèficit en comptabilitat nacional adaptat de les comunitats autònomes*, elaborat per la IGAE, i els criteris del SEC, estaran subjectes al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària aquelles fundacions públiques autonòmiques definides en l'article 331.2 de la LCCC que, d'acord amb el SEC, siguin considerades unitats institucionals públiques no de mercat, és a dir, que l'òrgan de representació de les quals, el patronat, estigui controlat per l'administració de la CA o dels seus organismes públics o altres ens que en depenguin. Això vol dir que l'Admini-

tració o els seus organismes dependents nomenin la major part dels patrons o disposin de la majoria dels drets de vot del patronat i a la vegada siguin finançades per l'administració de la CA, els seus organismes públics o altres ens de dependents. A aquests efectes s'enten per finançament la cobertura any a any de la major part dels béns corrents i d'inversió de la fundació.

Les fundacions públiques autonòmiques que compleixin els criteris del SEC i que prestin serveis o produeixin béns que no es financin majoritàriament amb ingressos de mercat s'incardinaran en els ens definits en l'apartat 2.1 c del TRLGEP i calcularan l'objectiu d'estabilitat pressupostària com la situació d'equilibri o de superàvit computada al llarg del cicle econòmic en termes de capacitat de finançament, d'acord amb la definició continguda en el SEC. Mentre que les fundacions públiques estatals que no compleixin els requisits esmentats s'inclouran en l'apartat 2.2 del TRLGEP, el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària s'entendrà com la situació d'equilibri o superàvit computat en termes de capacitat de finançament d'acord amb el SEC 95.

No tornarem a comentar en aquest apartat els preceptes que regulen la instrumentalització del principi d'estabilitat pressupostària i l'establiment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària pel sector públic autonòmic, en el qual s'inclouen les fundacions públiques autonòmiques que compleixin els requisits del SEC ja que s'han exposat en l'apartat 1.2.2.3 al qual ens remetem.

2.2.4. Anàlisi comparativa

a. Control intern: funció interventora i control financer

- Les fundacions públiques locals no estan subjectes al règim de control intern del TRLHL. Però l'interventor de l'ens local de cobertura efectuarà el control financer dels serveis i les activitats encomanats a la fundació pública local així com dels fons públics rebuts i de les subvencions concedides a càrrec dels pressupostos de l'ens local. A Catalunya les fundacions públiques locals, en aplicació de la disposició adicional sisena de la Llei 26/2009, de 23 de desembre, estan sotmeses a auditories financeres, en els termes previstos en la normativa d'hisendes locals, en aquells EL amb una població superior a 50.000 habitants en llur àmbit territorial d'actuació o amb un pressupost de més de 50 milions d'euros.

- Les fundacions públiques estatals estan subjectes al control intern establert per la LGP, el qual es durà a terme mitjançant l'auditoria pública d'acord amb el Pla anual d'auditories i el Pla d'actuacions de control financer aprovat per la IGAE.
- Les fundacions públiques autonòmiques que ho regulin en les seves normes d'hisenda pública se subjecten al control financer per part de la Intervenció General de la CA, si bé no totes les normes autonòmiques consultades fan referència als procediments d'auditoria pública.
- Les subvencions concedides a les fundacions públiques en el marc de la LGS estan sotmeses al control financer dels òrgans de control intern de cadascun dels sectors en què estiguin integrats: IGAE, Intervencions Generals de les CA, Intervencions Generals dels EL.

b. Control extern

- Les fundacions públiques locals no estan subjectes al règim jurídic definit en el TRLHL i, per tant, els seus comptes no s'integren en el Compte General de l'ens local de cobertura ni es reten, conjuntament, amb els dels altres ens i organismes dependents al TC. Com a excepció estan les fundacions públiques locals de la CA de Catalunya incloses dins de l'àmbit subjectiu del sector públic de Catalunya en la Llei 18/2010, del 7 de juny, i que per tant estan sotmeses a control extern de la Sindicatura de Comptes.
- Les fundacions públiques estatals inclouen els seus comptes en el compte general de l'Estat i aquests, agregats amb els de la resta d'ens i organismes que conformen el sector públic estatal empresarial i fundacional es remeten al TC.
- Les fundacions públiques autonòmiques que compleixen els criteris del SEC, a l'efecte de verificar el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària, integren els seus comptes al compte general de la CA, conjuntament amb els de la resta d'ens del sector públic autonòmic i, aquests són retuts als òrgans de control extern dels OCEX i del TC.

c. Objectiu d'estabilitat pressupostària

Les fundacions públiques estatals, autonòmiques i locals que compleixen els requeriments establerts en el SEC estan subjectes al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària. Però com que les fundacions del sector

públic local no formen part de l'àmbit subjectiu del sector públic local, en la pràctica no s'inclouen en l'avaluació del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària en termes consolidats amb la resta d'ens del sector públic local definits en l'article 4 del RLGP.

2.3. Règim fiscal

2.3.1. Generalitats

El marc jurídic de les fundacions està constituït per la LF, que conté preceptes bàsics d'aplicació a tot l'Estat, juntament amb d'altres que resulten d'aplicació supletòria en aquelles CA que no hagin regulat el dret de fundació o que no disposin d'una legislació civil pròpia.³⁸⁹

En l'àmbit territorial de Catalunya, les fundacions es regulen en el títol III de la LCCC, relatiu a les persones jurídiques, que serà aplicable en els termes de la disposició final primera de la LF a les fundacions que desenvolupen llurs activitats principalment a Catalunya.

Finalment, la LESFL regula el règim fiscal especial de les fundacions que compleixin els requisits establerts en el seu article 3.³⁹⁰

389. Disposició final primera de la LF.

390. Article 3 de la LESFL: "Requisits de les entitats sense finalitats de lucre:

Les entitats a què es refereix l'article anterior (a l'efecte que aquí interessa, les fundacions), que compleixin els següents requisits, seran considerades, a l'efecte d'aquesta Llei, com a entitats sense finalitats lucratives:

1r Que persegueixin finalitats d'interès general, com ara, entre d'altres, les de defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i actes violents, les d'assistència social i inclusió social, cívics, educatives, culturals, científiques, esportives, sanitàries, laborals, d'enfortiment institucional, de cooperació per al desenvolupament, de promoció del voluntariat, de promoció de l'acció social, de defensa del medi ambient, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, econòmiques o culturals, de promoció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, de foment de la tolerància, de foment de l'economia social, de desenvolupament de la societat de la informació, o d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.

2n Que destinin a la realització de dites finalitats almenys el 70 % de les següents rendes i ingressos:

a) Les rendes de les explotacions econòmiques que desenvolupin.

b) Les rendes derivades de la transmissió de béns o drets de la seva titularitat. En el càlcul d'aquestes rendes no s'inclouran les obtingudes en la transmissió onerosa de béns immobles en què l'entitat desenvolupi l'activitat pròpia del seu objecte o finalitat específica, sempre que l'import de la citada transmissió reinverteixi en béns i drets en què concorri dita circumstància.

c) Els ingressos que obtinguin per qualsevol altre concepte, deduïdes les despeses realitzades per a l'obtenció de tals ingressos. Les despeses realitzades per a la obtenció de tals ingressos podran estar inte-

La constitució de fundacions per part de persones jurídiques públiques està prevista, tant en la normativa estatal com en la catalana. L'article 8 de la LF disposa:

“1. Podran constituir fundacions les persones físiques i les persones jurídiques, tant públiques com privades.

2. [...]

3. [...]

4. Les persones juridicopúbliques tindran capacitat per constituir fundacions, llevat que llurs normes reguladores estableixin el contrari.”

grades, si escau, per la part proporcional de les despeses per serveis exteriors, de les despeses de personal, d'altres despeses de gestió, de les despeses financeres i dels tributs, en tant que contribueixin a l'obtenció dels ingressos, excloent d'aquest càlcul les despeses realitzades per al compliment de les finalitats estatutàries o de l'objecte de l'entitat sense finalitats lucratives. En el càlcul dels ingressos no s'hi inclouran les aportacions o donacions rebudes en concepte de dotació patrimonial en el moment de la seva constitució o en un moment posterior.

Les entitats sense finalitats lucratives hauran de destinar la resta de les rendes i ingressos a incrementar la dotació patrimonial o les reserves.

El termini per al compliment d'aquest requisit serà el comprès entre l'inici de l'exercici en què s'hagin obtingut les respectives rendes i ingressos i els quatre anys següents al tancament de dit exercici.

3r Que l'activitat realitzada no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat estatutària. Es considerarà acomplert aquest requisit si l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al conjunt de les explotacions econòmiques no exemptes alienes al seu objecte o finalitat estatutària no excedeix del 40 % dels ingressos totals de l'entitat, sempre que el desenvolupament d'aquestes explotacions econòmiques no exemptes no vulneri les normes reguladores de defensa de la competència en relació amb empreses que realitzin la mateixa activitat.

A l'efecte d'aquesta llei, es considera que les entitats sense finalitats lucratives desenvolupen una explotació econòmica quan realitzin la ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un d'ambdós, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. L'arrendament del patrimoni immobiliari de l'entitat no constitueix, a aquest efecte, explotació econòmica.

4t Que els fundadors, associats, patrons, representants estatutaris, membres dels òrgans de govern i els cònjuges o parents fins al quart grau inclòs de qualsevol d'ells no siguin els destinataris principals de les activitats que realitzin les entitats, ni es beneficiïn de condicions especials per utilitzar llurs serveis.

El que disposa l'apartat anterior no s'aplicarà a les activitats de investigació científica i desenvolupament tecnològic, ni a les activitats d'assistència social o esportives a què es refereix l'article 20 apartat 1, números 8 i 13, respectivament, de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'IVA, ni a les fundacions la finalitat de les quals sigui la conservació i restauració de béns del patrimoni històric espanyol que compleixin les exigències de la Llei 16/1985, de 25 de juny, del patrimoni històric espanyol, o de la Llei de la respectiva comunitat autònoma que li sigui d'aplicació, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública de dits béns.

El que disposa el primer paràgraf d'aquest número no resultarà d'aplicació a les entitats a les quals es refereix el paràgraf e de l'article anterior (federacions esportives espanyoles, federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquelles, Comitè Olímpic Espanyol i Comitè Paralímpic Espanyol).

5è Que els càrrecs de patró, representant estatutari i membre de l'òrgan de govern siguin gratuïts, sense perjudici del dret a ser reembossats de les despeses degudament justificades que el desenvolupament

I el Capítol XI d'aquesta norma regula les fundacions del sector públic estatal, i estableix que tindran aquest caràcter quan:³⁹¹

de la seva funció els ocasioni, sense que les quantitats percebudes per aquest concepte puguin excedir dels límits previstos a la normativa de l'impost sobre la renda de les persones físiques per ser considerades dietes exceptuades de gravamen.

El que disposa el paràgraf anterior no resultarà d'aplicació a les entitats a les quals es refereix el paràgraf *e* de l'article anterior (ja esmentades) i respectarà el règim específic establert per a aquelles associacions que, d'acord amb la Llei Orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladora del dret d'associació, hagin estat declarades d'utilitat pública.

Els patrons, representants estatutaris i membres de l'òrgan de govern podran percebre de l'entitat retribucions per la prestació de serveis, inclosos els prestats en el marc d'una relació de caràcter laboral, diferents dels que implica el desenvolupament de les funcions que els corresponguin com a membres del Patronat o òrgan de representació, sempre que es complexin les condicions previstes en les normes per les quals es regeix l'entitat. Tals persones no podran participar en els resultats econòmics de l'entitat, ni per elles mateixes, ni a través de persona o entitat interposada.

El que disposa aquest número serà d'aplicació igualment als administradors que representin l'entitat en les societats mercantils en què participi, llevat que les retribucions percebudes per la condició d'administrador es reintegrin a l'entitat que representin.

En aquest cas, la retribució percebuda per l'administrador estarà exempta de l'impost sobre la renda de les persones físiques, i no existirà obligació de practicar retenció a compte d'aquest impost.

6è Que, en el cas de dissolució, el seu patrimoni es destini en la seva totalitat a alguna de les entitats considerades beneficiàries del mecenatge als efectes previstos en els articles 16 a 25, ambdós inclosos, d'aquesta Llei, o a entitats públiques de naturalesa no fundacional que persegueixin finalitats d'interès general, i aquesta circumstància estigui expressament contemplada en el negoci fundacional o en els estatuts de l'entitat dissolta, sent aplicable a dites entitats sense finalitats lucratives el que disposa el paràgraf *c* de l'apartat 1 de l'article 97 de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats.

En cap cas tindran la condició d'entitats sense finalitats lucratives, a l'efecte d'aquesta llei, aquelles entitats el règim jurídic de les quals permeti, en els supòsits d'extinció, la reversió de llur patrimoni a l'aportant del mateix patrimoni o al seus hereus o legataris, llevat que la reversió estigui prevista en favor d'alguna entitat beneficiària del mecenatge als efectes previstos en l'article 16 a 25, ambdós inclosos, d'aquesta llei.

7è Que estiguin inscrites en el registres corresponents.

8è Que compleixin les obligacions comptables previstes en les normes per les quals es regeixen o, en el seu defecte, en el codi de comerç i disposicions complementàries.

9è Que compleixin les obligacions de retiment de comptes que estableixi llur legislació específica. En absència de previsió legal específica, hauran de retre comptes abans del transcurs de sis mesos des del tancament del seu exercici davant l'organisme públic encarregat del registre corresponent.

10º Que elaborin anualment una memòria econòmica en la qual s'especifiquin els ingressos i les despeses de l'exercici, de manera que puguin identificar-se per categories i per projectes, així com el percentatge de participació que mantinguin en entitats mercantils.

Les entitats que estiguin obligades en virtut de la normativa comptable que els sigui d'aplicació a l'elaboració anual d'una memòria hauran d'incloure en dita memòria la informació a què es refereix aquest número.

Reglamentàriament, s'establiran el contingut d'aquesta memòria econòmica, el seu termini de presentació i l'òrgan davant el qual s'ha de presentar.”

391. Article 44 de la LF.

- a) Es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració de l'Estat, els seus organismes autònoms o altres entitats del sector públic estatal.
- b) El seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns o drets aportats o cedits per les entitats esmentades.

Aquestes fundacions no podran exercir potestats públiques i únicament podran realitzar activitats relacionades amb l'àmbit competencial de les entitats fundadores del sector públic estatal, sense assumir llurs competències pròpies, llevat de la previsió legal expressa.³⁹²

En l'àmbit de Catalunya, l'article 331-2 de la LCCC,³⁹³ transcrit en l'apartat 2.1.1, regula la participació pública en les fundacions. La possibilitat legal de constituir fundacions amb participació majoritària o no del sector públic, tant estatal com autonòmic o local, les converteix en ens instrumentals dels ens públics fundadors, subjectes al dret privat, amb personalitat jurídica pròpia i, per tant, amb capacitat per mantenir relacions juridicotributàries en qualitat d'obligats tributaris, mai com a subjectes actius, atès que els està expressament vedada cap potestat tributària, d'acord amb el que disposen les normes tributàries.

2.3.2. Tributació

2.3.2.1. *Impostos estatals*

2.3.2.1.1. *Impost sobre societats*

L'IS grava les rendes obtingudes per les persones jurídiques. En conseqüència, les rendes obtingudes per les fundacions estan subjectes a aquest Impost.³⁹⁴

392. Article 46.1 de la LF.

393. Aquesta disposició ha estat modificada per la Llei 16/2008.

394. D'acord amb l'article 24 de la LF:

"1. Les fundacions podran desenvolupar activitats econòmiques l'objecte de les quals estigui relacionat amb les finalitats fundacionals, tant complementàries com accessòries de d'aquestes activitats, amb submissió a les normes reguladores de la defensa de la competència.

L'article 9 del TRLIS³⁹⁵ configura el règim d'exempcions subjectives, que també té un component objectiu. El seu apartat 1 declara totalment exempts de l'impost l'Estat, les CA, les entitats locals, els seus organismes autònoms i determinades entitats de dret públic. Els apartats 2 i 3 del citat article determinen l'exempció parcial, respectivament, de les entitats incloses en el títol II de la LESFL, en els termes fixats en aquesta llei,³⁹⁶ i de les entitats i institucions sense ànim de lucre, no incloses en l'àmbit d'aplicació de la norma citada. Per tant, les fundacions del sector públic local estaran incloses en un dels dos supòsits recollits en els apartats 2 o 3 que hem citat abans.

Pel que fa a les primeres, el seu règim fiscal especial en relació amb l'IS és el regulat en els articles 5 a 14 de la LESFL. De manera sintètica, aquest règim suposa l'exempció de les rendes obtingudes per a la consecució de les seves finalitats (donatius, dotacions patrimonials, ajuts econòmics, quotes dels associats, subvencions, rendes del seu patrimoni immobiliari i mobiliari –interessos, dividendes, lloguers, cànon– i alteracions patrimonials)³⁹⁷ i de les rendes derivades de les explotacions econòmiques enumerades en l'article 7³⁹⁸ de la citada norma, sempre que siguin desenvolupades en com-

A més a més, podran intervenir en qualsevol activitat econòmica a través de la seva participació en societats [...].”

En termes similars es preveu en la legislació catalana, constituïda per la LCCC (articles 333-5 i 333-4).

I l'article 26 del referit text legal conclou:

“Les fundacions podran obtenir ingressos per llurs activitats sempre que això no impliqui una limitació injustificada de l'àmbit dels seus possibles beneficiaris.”

També la LCCC catalana ho preveu de forma similar en el seu article 333-6.

395. Vegeu la pàgina de l'apartat 1.4.2.1.1.

396. L'article 2.a d'aquesta llei inclou les fundacions que compleixin amb els requisits esmentats en l'article 3 de la mateixa norma, que són els que s'expressen en la nota 390.

397. Article 6 de la LESFL.

398. “Article 7. Estan exemptes de l'impost sobre societats les rendes obtingudes per entitats sense finalitats lucratives que procedeixin de les següents explotacions econòmiques, sempre que siguin desenvolupades en compliment del seu objecte o finalitat específica:

1r Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de promoció i gestió de l'acció social, així com els d'assistència social i inclusió social que s'indiquen a continuació, incloent-hi les activitats auxiliars o complementàries d'aquells serveis, com ara els serveis accessoris d'alimentació, allotjament o transport:

- a) Protecció de la infància i de la joventut.
- b) Assistència a la tercera edat.
- c) Assistència a persones en risc d'exclusió o dificultat social o víctimes de maltractaments.
- d) Assistència a persones amb discapacitat, inclosa la formació ocupacional, la inserció laboral i la explotació de granges, tallers i centres especials en les quals desenvolupin el seu treball.
- e) Assistència a minories ètniques.

pliment del seu objecte o finalitat específica. La base imposable estarà integrada només per les rendes no exemptes.³⁹⁹ Per tant, s'haurà de calcular la base imposable a partir de la informació analítica per activitats (exemptes i

f) Assistència a refugiats i asilats.

g) Assistència a emigrants, immigrants i transeünts.

h) Assistència a persones amb càrregues familiars no compartides.

i) Acció social comunitària i familiar.

j) Assistència a exreclusos.

k) Reinserció social i prevenció de la delinqüència.

l) Assistència a alcohòlics i toxicòmans.

m) Cooperació per al desenvolupament.

n) Inclusió social de les persones a què es refereixen el paràgrafs anteriors.

2n Les explotacions econòmiques de prestació de serveis o assistència sanitària, incloent-hi les activitats auxiliars o complementàries dels mateixos serveis, com ara l'entrega de medicaments o els serveis accessoris d'alimentació, allotjament i transport.

3r Les explotacions econòmiques d'investigació científica i desenvolupament tecnològic.

4t Les explotacions econòmiques dels béns declarats d'interès cultural d'acord amb la normativa del patrimoni històric de l'estat i de les CA, així com de museus, biblioteques, arxius i centres de documentació, sempre que es compleixin les exigències establertes en dita normativa, en particular respecte dels deures de visita i exposició pública de dits béns.

5è Les explotacions econòmiques consistents en l'organització de representacions musicals, coreogràfiques, teatrals, cinematogràfiques o circenses.

6è Les explotacions econòmiques de parcs i altres espais naturals protegits de característiques similars.

7è Les explotacions econòmiques d'ensenyament i de formació professional, en tots els nivells i graus del sistema educatiu, així com les d'educació infantil fins els tres anys, inclosa la guarda i custòdia de nens fins a aquesta edat, les d'educació especial, les d'educació compensatòria i les d'educació permanent i d'adults, quan estiguin exemptes de l'IVA, així com les explotacions econòmiques d'alimentació, allotjament o transport realitzades per centres docents i col·legis majors pertanyents a entitats sense finalitats lucratives.

8è Les explotacions econòmiques consistents en l'organització d'exposicions, conferències, col·loquis, cursos o seminaris.

9è Les explotacions econòmiques d'elaboració, edició, publicació i venda de llibres, revistes, fulletons, material audiovisual i material multimèdia.

10è Les explotacions econòmiques de prestació de serveis de caràcter esportiu a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, sempre que tals serveis estiguin directament relacionats amb dites pràctiques i amb excepció dels serveis relacionats amb espectacles esportius i dels prestats a esportistes professionals.

11è Les explotacions econòmiques que tinguin un caràcter merament auxiliar o complementari de les explotacions econòmiques exemptes a de les activitats encaminades a complir els fins estatutaris o l'objecte de l'entitat sense finalitats lucratives.

No es considerarà que les explotacions econòmiques tenen un caràcter merament auxiliar o complementari quan l'import net de la xifra de negocis de l'exercici corresponent al conjunt de les explotacions excedeixi del 20 % dels ingressos totals de l'entitat.

12è Les explotacions econòmiques d'escassa rellevància, que es consideraran que són aquelles l'import net de la xifra de negocis de l'exercici de les quals no superi en conjunt 20.000 euros."

399. Article 8 de la LESFL.

no exemptes), tenint en compte que no seran deduïbles les despeses imputables a l'activitat exempta i que les despeses afectes de les activitats exemptes i no exemptes es distribuïran en funció dels ingressos de cada una d'aquestes activitats.⁴⁰⁰ La quota tributària es determinarà aplicant el tipus del 10 % sobre la base imposable determinada d'aquesta manera.⁴⁰¹ Tanmateix, les rendes exemptes no estaran subjectes a retenció,⁴⁰² circumstància que hauran d'acreditar mitjançant certificació lliurada per l'AEAT, amb vigència per al període impositiu en curs, segons disposa l'article 4 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 1270/2003. La declaració per a l'impost sobre societats haurà d'incloure tan les rendes exemptes com les no exemptes.

Les fundacions del sector públic local per gaudir d'aquest règim fiscal especial hauran de complir els requisits establerts en l'article 3 de la LESFL⁴⁰³ i manifestar la seva voluntat d'acollir-se a aquest règim, mitjançant la corresponent declaració censal,⁴⁰⁴ d'acord amb el que estableix l'article 14 d'aquesta llei i l'article 1 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 1270/2003.

En cas que no facin aquesta manifestació, les fundacions del sector públic local estaran incloses en l'apartat 3 de l'article 9 del TRLIS i gaudiran d'una exempció parcial en aquest impost, en els termes previstos en els articles 120 a 122 del referit text legal. En concret l'article 120 declara exemptes les rendes obtingudes en la realització d'activitats que constitueixen el seu objecte social o finalitat específica, les alteracions patrimonials a títol lucratiu, les procedents de la transmissió onerosa de béns afectes a la realització de

400. L'article 3 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat per RD 1270/2003, regula l'obligació que la memòria econòmica que han d'elaborar les fundacions contingui informació que identifiqui les rendes exemptes i no exemptes a l'efecte de l'impost sobre societats, els ingressos i les despeses corresponents a les rendes exemptes i a les explotacions econòmiques exemptes (articles 6 i 7 de la LESFL) i els criteris de distribució de les despeses. Aquesta memòria haurà de presentar-se a l'AEAT (excepte la de les fundacions amb un volum d'ingressos inferior a 20.000 euros).

401. Article 10 de la LESFL.

402. Article 12 de la LESFL.

403. Vegeu la nota 390.

404. D'acord amb els articles 9 i s. del RD 1065/2007, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comuns dels procediments d'aplicació dels tributs.

les seves finalitats específiques, sempre que el producte obtingut es reinverteixi amb destí a aquestes finalitats (sempre que la nova inversió es faci dins dels tres anys i es mantingui durant un període mínim de set anys, llevat que la seva vida útil sigui inferior). No estaran exempts, per contra, els rendiments d'explotacions econòmiques, ni els derivats del seu patrimoni. La base imposable derivada d'activitats no exemptes⁴⁰⁵ tributarà al tipus del 25 %.⁴⁰⁶ Els rendiments satisfets a aquestes fundacions, procedents del seu patrimoni, mobiliari o immobiliari, estaran subjectes a retenció del 18 %, sense distinció, tal com estableix l'article 140 de TRLIS.

2.3.2.1.2. *Impost sobre el valor afegit*

Com ja hem vist amb l'anàlisi dels consorcis, tres són els requisits perquè es produeixi el fet imposable de l'IVA:⁴⁰⁷ a) el lliurament de béns o la prestació de serveis amb caràcter habitual o ocasional; b) que aquests serveis siguin duts a terme per empresaris o professionals, i c) que siguin conseqüència del desenvolupament de l'activitat empresarial o professional dels consorcis.

D'acord amb l'article 2.1 de la LF:

“Són fundacions les organitzacions constituïdes sense finalitat lucrativa que, per voluntat dels seus creadors, tenen afectat de forma duradora el seu patrimoni de la realització de finalitats d'interès general.”

El trets fonamentals, per tant, són tres:

- Són organitzacions.
- Tenen un patrimoni afectat de forma duradora.
- Per a la consecució de les finalitats d'interès general que constitueix la seva raó de ser, poden realitzar lliuraments de béns i/o prestacions de serveis onerosos, encara que sigui de forma ocasional.

405. S'aplicarà el mateix règim de despeses no deduïbles que el de les fundacions acollides al règim fiscal de la LESFL.

406. Article 28.1.e del Text refós de la Llei de l'impost sobre societats.

407. Article 4 de la Llei 37/1992, de l'IVA:

“U. Estan subjectes a l'impost els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol onerós, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de llur activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels mateixos socis, associats, membres o partícips de les entitats que les realitzin.”

I afegeix l'apartat tres:

“Tres. La subjecció a l'impost es produeix amb independència dels fins o resultats perseguits en l'activitat empresarial o professional en cada operació en particular.”

Per tant, aquests lliuraments de béns i/o prestacions de serveis estaran subjectes a l'IVA, ja que les fundacions reuneixen els requisits per ser considerades empresaris, d'acord amb el que disposa la lletra c de l'apartat u de l'article 5 de la Llei de l'IVA,⁴⁰⁸ i les activitats que realitzen tenen caràcter empresarial, segons la regulació que en fa l'apartat dos de l'article 5 de la Llei de l'IVA.⁴⁰⁹

Ara bé, l'article 20 de la Llei de l'IVA que regula el règim d'exempcions preveu l'exempció de determinades operacions. Analitzarem aquelles que puguin resultar aplicables a les fundacions.

- a) Les prestacions de serveis d'hospitalització o assistència sanitària i altres relacionades directament amb aquestes prestacions (alimentació i allotjament, excepte els prestats a persones diferents dels destinataris dels serveis d'hospitalització i assistència sanitària i els seus acompanyants; quiròfan, subministrament de medicaments, excepte els que hagin de ser consumits fora de l'establiment; material sanitari i altres anàlegs prestats per clíniques, laboratoris, sanatoris i altres establiments d'hospitalització i assistència sanitària) fetes per establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats.
- b) Les prestacions de serveis d'assistència social (protecció de la infància i de la joventut, assistència a la tercera edat, educació especial i assistència a persones amb minusvalia, assistència a minories ètniques, assistència a refugiats i asilats, assistència a transeünts, assistència a persones amb càrregues familiars no compartides, acció social comunitària o familiar, assistència a exreclusos, reinserció social i prevenció de la delinqüència, assistència a alcoholòlics i toxicòmans, cooperació per al desenvolupament), efectuades per entitats o establiments privats de caràcter social.

408. Article 5 de la Llei 37/1992, de l'IVA:

“Un. A l'efecte d'allò que es disposa en aquesta llei, es consideraran empresaris o professionals:

c) Els qui realitzin un o diversos lliuraments o prestacions que suposin l'explotació d'un bé corporal o incorporat amb la finalitat d'obtenir ingressos continuats en el temps.”

409. Article 5 de la Llei 37/1992, de l'IVA.

“Dos. Són activitats empresarials o professional les que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests factors, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.”.

- c) L'educació de la infància i de la joventut, la guarda i custòdia de nens, l'ensenyament escolar, universitari i de postgraduats, l'ensenyament d'idiomes i la formació i reciclatge professional, realitzats per entitats privades autoritzades.⁴¹⁰
- d) Les prestacions de serveis i els lliuraments de béns accessoris efectuats directament als seus membres per entitats legalment reconegudes que no tinguin finalitat lucrativa els objectius de les quals siguin exclusivament de naturalesa política, sindical, religiosa, patriòtica, filantròpica o cívica, realitzats per a la consecució de les seves finalitats específiques, quan es tracti de cotitzacions fixades en els seus estatuts.
- e) Els serveis prestats a persones físiques que practiquin l'esport o l'educació física, realitzats per entitats o establiments privats de caràcter social.
- f) Les prestacions de serveis efectuades per entitats o establiments culturals privats de caràcter social, de biblioteques, arxius i centres de documentació; museus, galeries d'art, pinacoteques, monuments, llocs històrics, jardins botànics, parcs zoològics i parcs naturals; les representacions teatrals, musicals, coreogràfiques, audiovisuals i cinematogràfiques; l'organització d'exposicions i manifestacions similars.
- g) El transport de malalts.

D'acord amb l'apartat 3 de l'article 20 citat anteriorment, la consideració d'entitat o establiment de caràcter social comporta: l'absència de finalitat lucrativa i dedicació dels eventuais beneficis al desenvolupament d'activitats exemptes d'identica naturalesa; que els càrrecs de president, patró o representant legal siguin gratuïts, i que els socis o partícips d'aquestes entitats i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins el segon grau, inclòs, no siguin destinataris principals de les operacions exemptes, ni gaudeixin de condicions especials (excepte en els casos esmentats a les lletres *b* i *e* anteriors). El reconeixement d'entitat o establiment de caràcter social que afecta les operacions exemptes assenyalades en les lletres *b*, *e* i *f* s'haurà de sol·licitar a l'AEAT i tindrà efectes a partir de la sol·licitud, d'acord amb el que disposa l'article 6 del Reglament de la Llei de l'IVA, aprovat pel Reial decret 1624/1992. L'exempció esmentada en la lletra *d* també requerirà per

410. Centres educatius autoritzats per l'Estat, les CA o altres ens públics amb competència en matèria educativa (article 7 del Reglament de la Llei de l'IVA).

al seu gaudiment el previ reconeixement per part de l'AEAT, en els termes de l'article 5 del Reglament de la Llei de l'IVA.

Si comparem les activitats exemptes de l'IVA enumerades anteriorment amb les finalitats de les fundacions recollides en l'article 3 de la LF,⁴¹¹ observem una notable coincidència. Per tant, en principi les activitats que desenvolupin les fundacions, vinculades a les seves finalitats fundacionals, n'estaran exemptes, sempre que, en els casos que resulti preceptiu, hagin sol·licitat el reconeixement d'entitat de caràcter social. Pel que fa als requisits necessaris perquè les entitats siguin considerades de caràcter social, també els compleixen les fundacions, ja que l'article 15.4 de la LF exigeix que el càrrec de patró s'exerceixi gratuïtament (de la mateixa manera, l'article 332-10 de la LCCC determina la gratuïtat del càrrec de patró) i l'article 3.3 d'aquest text legal (i, en el mateix sentit, es pronuncia l'article 331-1.3 de la LCCC) prohibeix la constitució de fundacions amb la finalitat de destinar llurs prestacions al fundador o als patrons, als seus cònjuges i als seus parents fins al quart grau. En els mateixos termes l'article 3 de la LESFL⁴¹² estableix els requisits que han de complir les entitats sense finalitats lucratives per acollir-se al règim fiscal especial.

Per a la determinació de la base imposable en relació amb aquelles activitats de la fundació que no estiguin incloses en el règim d'exempcions, s'aplicarà el que disposa el títol V de la Llei de l'IVA, tenint en compte el que ja s'ha comentat en relació amb els consorcis sobre la inclusió a la base imposable d'aquelles subvencions vinculades al preu de les operacions subjectes i no exemptes, d'acord amb el que regula l'article 78.2. 3r de la Llei de l'IVA.

Pel que fa a la deducció de les quotes suportades, les fundacions només se les podran deduir quan realitzin, a més a més de les operacions exemptes,

411. Article 3 de la LF:

"1. Les fundacions hauran de perseguir finalitats d'interès general, com ara, entre d'altres, les de defensa dels drets humans, de les víctimes del terrorisme i actes violents, assistència social i inclusió social, cíviques, educatives, culturals, científiques, esportives, sanitàries, laborals, d'enfortiment institucional, de cooperació per al desenvolupament, de promoció del voluntariat, de promoció de l'acció social, de defensa del medi ambient, i de foment de l'economia social, de promoció i atenció a les persones en risc d'exclusió per raons físiques, socials o culturals, de promoció dels valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, de foment de la tolerància, del desenvolupament de la societat de la informació, o d'investigació científica i desenvolupament tecnològic."

412. Vegeu la nota 390.

altres operacions que estiguin subjectes i no siguin exemptes.⁴¹³ En aquest cas, hauran d'aplicar les regles de prorrata especial o general, d'acord amb el que regulen els articles 102 i s. de la Llei de l'IVA.⁴¹⁴

La determinació de la resta d'elements –tipus impositiu- i obligacions tributaris -repercussió, facturació, comptables, declaracions i liquidacions- serà la general del tribut.

2.3.2.2. Impuestos cedits a les comunitats autònomes

2.3.2.2.1. Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats

Tal com ja s'ha vist al tractar aquest impost en relació amb els consorcis, aquest impost grava:

- Les transmissions patrimonials oneroses, i quedaran al marge les transmissions lucratives que, en el cas de les fundacions, tenen força transcendència.
- Les operacions societàries.
- Els actes jurídics documentats.

L'impost en la modalitat de transmissions patrimonials recau sobre l'adquirent. Per tant, caldrà veure si les fundacions gaudeixen d'algun tipus de benefici fiscal en les adquisicions que realitzin de béns patrimonials.

Cal recordar, pel que fa a la primera modalitat de l'impost, la incompatibilitat amb l'IVA, tal com recullen l'article 7.5 del text refós de la Llei de l'ITP i AJD i l'article 4.4. de la Llei de l'IVA. Les transmissions patrimonials oneroses estaran subjectes a l'ITP i AJD quan no estiguin subjectes a l'IVA o, quan estant-hi subjectes, gaudeixin d'exempció, sempre que s'actui com a empresari en l'exercici d'una activitat empresarial.

Com hem tingut ocasió d'analitzar anteriorment, en les transmissions oneroses realitzades per les fundacions, no s'aplicarà l'IVA quan no actuïn en l'exercici d'una activitat empresarial o quan l'activitat exercida gaudeixi

413. Recordem que d'acord amb el que regulen els articles 92 i 94 de la Llei de l'IVA, només es permet la deducció de les quotes suportades quan les activitats gravades estiguin subjectes a l'IVA i no n'estiguin exemptes.

414. Llevat que només realitzin operacions subjectes i no exemptes (cosa altament improbable per la naturalesa de les mateixes finalitats de les fundacions). En aquest cas totes les quotes suportades seran deduïbles.

d'alguna de les exempcions previstes en l'article 20 de la Llei de l'IVA (entre les quals es troben les enumerades anteriorment en l'anàlisi de l'IVA i les fundacions). És en l'àmbit d'aquestes activitats en què pot resultar d'aplicació l'ITP i AJD, supòsits en els quals la transmissió de béns patrimonials de les fundacions a tercers poden resultar gravades per aquest tribut, i l'adquirent és l'obligat al pagament.⁴¹⁵

Les adquisicions oneroses de béns patrimonials, així com la realització d'operacions societàries o la sol·licitud dels documents enumerats en l'article 27 del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD que realitzin les fundacions, subjectes a aquest impost, n'estaran exemptes, d'acord amb el que disposa l'article 45.I.A *b* del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD,⁴¹⁶ sempre que s'hagin acollit al règim fiscal especial de la LESFL.⁴¹⁷ A l'autoliquidació que es practiqui s'haurà d'acompanyar la documentació que acrediti el dret a l'exempció (certificació vigent de l'AEAT a la qual fan referència l'article 89 del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD i l'article 4 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 1270/2003).

415. S'ha de tenir present que l'alienació dels béns i drets que formin part de la dotació fundacional o estiguin directament vinculats al compliment de les finalitats fundacionals està subjecta a la prèvia autorització del Protectorat i, pel que fa a la resta de béns i drets, quan el seu import superi el 20 % de l'actiu de la fundació hauran de ser comunicats al Protectorat i, a més a més, s'hauran de fer constar al Registre de Fundacions (article 21 de la LF). Les fundacions catalanes només estaran subjectes a autorització prèvia del protectorat quan els béns o drets objecte de disposició s'hagin adquirit amb diners provinents de subvencions públiques, quan el donant ho hagi exigít expressament, quan ho estableixi una disposició estatutària o quan el producte de l'operació no reverteixi totalment en el patrimoni de la fundació (article 333-1.3 de la LCCC).

416. Article 45.I.A del Text refós de la Llei de l'ITP i AJD:

"Estaran exemptes de l'impost:

a) [...]

b) Les entitats sense finalitats lucratives a que es refereix l'article 2 de la LESFL, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, que s'acullin al règim fiscal especial en la forma prevista en l'article 14 de la citada llei."

417. D'acord amb el que estableix l'article 14 de la referida llei i l'article 1 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 1270/2003 i amb la prèvia declaració censal prevista als articles 9 i s. del RD 1065/2007, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.

2.3.2.3. *Impostos locals*

2.3.2.3.1. *Impost sobre activitats econòmiques*

L'exercici de qualsevol activitat empresarial, professional o artística estarà subjecte a l'IAE.⁴¹⁸ Les fundacions, però, podran acollir-se a un doble règim d'exempcions:

a) El regulat amb caràcter general en l'article 82 del TRLHL:

En aquest cas no caldrà que la fundació estigui acollida al règim fiscal especial de les entitats sense finalitats lucratives. N'estaran exemptes les fundacions durant els dos primers períodes impositius des de l'inici de la seva activitat o quan la seva xifra de negocis, determinada d'acord amb el que preveu l'article 191 del TRLSA, sigui inferior a 1.000.000 euros.

A més a més, gaudiran d'exempció els establiments d'ensenyament en tots els seus graus costejats per fundacions declarades benèfiques o d'utilitat pública i les fundacions de disminuïts físics, psíquics i sensorials. Aquestes exempcions s'hauran de sol·licitar i s'haurà de presentar declaració d'alta en la matrícula de l'IAE.

b) El que es regula en l'article 15.2 de la LESFL:

Les fundacions acollides a aquest règim fiscal especial n'estaran exemptes per les explotacions econòmiques a les quals es refereix l'article 7 d'aquesta Llei.⁴¹⁹ No obstant això, hauran de presentar declaració d'alta en la matrícula de l'IAE i hauran de comunicar i d'acreditar davant de l'ajuntament respectiu que s'han acollit al règim fiscal especial de la LESFL i que compleixen els requisits establerts a la citada Llei.⁴²⁰ Aquesta comunicació es considerarà realitzada quan es presenti la declaració censal.⁴²¹

Per a la resta d'activitats serà d'aplicació el règim general de l'impost.

418. Article 78.1 del TRLHL, aprovat pel RDL 2/2004.

419. Vegeu la nota 398.

420. Article 15.4 de la LESFL.

421. Article 2.3 del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 1270/2003.

2.3.2.3.2. *Impost sobre béns immobles*

La titularitat d'un dret de concessió administrativa, de superfície, d'us-defruit o de propietat sobre béns immobles estarà subjecte a l'IBI, tant si aquests béns són de naturalesa urbana com rústega.

En aquest impost també existeix un doble règim d'exempcions per a les fundacions:

- a) El general establert en l'article 62 del TRLHL:

Els immobles destinats a l'ensenyament concertat (només per la superfície afectada a l'ensenyament) i els immobles declarats monument o jardí d'interès cultural.

- b) L'especial regulat en l'article 15.1 de la LESFL:

Els immobles de titularitat de les fundacions acollides a aquest règim fiscal especial, excepte els afectes d'explotacions econòmiques no exemptes de l'impost sobre societats.⁴²²

En tot cas, hauran de presentar les corresponents declaracions cadastrals i hauran d'acreditar davant de l'ajuntament respectiu que s'han acollit al règim fiscal especial de la LESFL i que compleixen els requisits establerts en la citada llei.

Per a la resta d'immobles, s'aplicarà el règim general de l'impost.

2.3.2.3.3. *Impost sobre construccions, instal·lacions i obres*

Les construccions, instal·lacions i obres que realitzin les fundacions per a les quals s'exigeixi llicència, estaran subjectes a l'ICIO. Les fundacions seran subjectes passius com a propietàries d'aquestes construccions, instal·lacions i obres, sense perjudici que quan no les realitzin, adquireixin la condició de substitut qui en sol·liciti la llicència o realitzi l'obra, el qual podrà repercutir l'impost a la fundació.⁴²³

Ara bé, ateses les finalitats d'interès públic que persegueixen les fundacions⁴²⁴ en general i aquelles acollides al règim fiscal especial de la LESFL en particular, per a les construccions, instal·lacions i obres que promoguin podrien sol·licitar la declaració d'especial interès o utilitat municipal per

⁴²². Vegeu la nota 398.

⁴²³. Article 101 del TRLHL.

⁴²⁴. Article 3 de la LF.

concorrer circumstàncies socials, culturals, historicoartístiques o de foment de l'ocupació a l'ajuntament respectiu, per tal que el Ple considerés la concessió d'una bonificació de fins el 95 %, tal com recull l'article 103.2.a del TRLHL. Tot això sense perjudici que puguin gaudir de les altres bonificacions establertes en l'apartat 2 de l'article 103 del citat text legal, sempre que es compleixin les circumstàncies concurrents i el respectiu ajuntament les hagi establert en la seva ordenança fiscal.

2.3.2.3.4. Impost sobre l'increment del valor del terrenys de naturalesa urbana

La transmissió onerosa o lucrativa de la propietat de terrenys de naturalesa urbana o la constitució o la transmissió de qualsevol dret real de gaudi limitador del domini sobre els referits terrenys estarà subjecta a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana que recaurà sobre el transmissor, quan sigui onerosa, o sobre el transmissor, quan sigui lucrativa.⁴²⁵

Un cop més en aquest impost trobem un doble règim d'exempcions:

a) El general, regulat en l'article 105 del TRLHL:

Exempcions objectives: n'estan exemptes les transmissions de béns que s'ubiquin dins del perímetre delimitat com a conjunt historicartístic o que hagin estat declarats d'interès cultural.

Exempcions subjectives: quan l'obligació de contribuir recaigui sobre institucions qualificades de benèfiques o beneficodocents.

b) L'establert en l'article 15.3 de la LESFL, del règim fiscal especial de les entitats sense finalitat lucrativa:

Exempció subjectiva: quan l'obligació de contribuir recaigui sobre les fundacions acollides a aquest règim especial. No obstant això, en les transmissions de terrenys o en la transmissió de qualsevol dret real de gaudi limitador del domini sobre els referits terrenys a títol oneros, no gaudiran d'aquesta exempció quan aquests terrenys siguin afectes d'explotacions econòmiques no exemptes de l'impost sobre societats.⁴²⁶

Les fundacions obligades al pagament de l'impost hauran de presentar la corresponent declaració i hauran d'acreditar davant de l'ajuntament

425. Articles 104 i 106 del TRLHL.

426. Vegeu la nota 398.

respectiu que s'han acollit al règim fiscal especial de la LESFL i que compleixen els requisits establerts en la citada Llei.

En la resta de casos s'aplicarà el règim general.

2.3.2.3.5. Impost sobre vehicles de tracció mecànica

Les fundacions seran subjectes passius d'aquest impost pel que fa als vehicles dels quals siguin titulars. Les exempcions són les generals establertes en l'article 93 del TRLHL: ambulàncies i similars, vehicles per a transport de persones amb mobilitat reduïda, autobusos o similars adscrits al servei de transport públic urbà de més de nou places i tractors, remolcs, etc. proveïts de carta d'inspecció agrària.

Per a la resta de vehicles, s'aplicarà el règim general, i es podrà gaudir de les bonificacions establertes en l'article 95.6 del TRLHL, sempre que els ajuntaments respectius les hagin regulat en ordenança fiscal.

2.3.2.4. Altres tributs

2.3.2.4.1. Contribucions especials

Com hem vist en relació amb els consorcis, el fet imposable de les contribucions especials el constitueix l'obtenció per l'obligat tributari d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics.

Els subjectes passius són els propietaris dels immobles que resultin especialment beneficiats per la realització de les obres objecte de contribucions especials.

No s'aplicaran beneficis fiscals, llevat dels que puguin establir les lleis. Per tant, les fundacions seran subjectes i no exemptes, quan siguin subjectes passius.

2.3.2.4.2. Taxes

Les fundacions estaran subjectes al pagament de la taxes⁴²⁷ que hagin establert l'Estat, les CA i les entitats locals, pels aprofitaments especials del

427. Com a contribuents o com a substituïts, d'acord amb el que disposa l'article 23 del TRLHL. Segons el seu apartat 2:

“2. Tindran la condició de substituïts del contribuent:

domini públic que realitzin, amb autorització prèvia, així com pels serveis públics o per les activitats administratives que sol·licitin o de què resultin beneficiàries.

En matèria de taxes no hi ha cap previsió legal de benefici fiscal per a les fundacions.

2.3.3. Règim fiscal de les aportacions a les fundacions

Les aportacions que realitzin les entitats públiques membres de les fundacions públiques, a l'efecte de l'impost sobre societats, estaran subjectes al mateix règim que les aportacions als consorcis (vegeu l'apartat 1.4.3.). No obstant això, en aquest cas, sí que serà aplicable el règim fiscal especial regulat pel títol III de la LESFL (a l'efecte de l'impost sobre societats, l'article 20 de la LESFL preveu una deducció del 35 % de la base de deducció regulada en l'article 18 del citat text legal) quan es tracti de donatius no deduïbles, sempre que la fundació reuneixi els requisits establerts en l'article 3 del citat text legal. Aquest percentatge de deducció es pot ampliar en cinc punts percentuals, com a màxim, per a aquelles activitats que la Llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any consideri prioritàries, d'acord amb el que estableix l'article 22 del repetit text legal.

Aquestes aportacions tampoc estaran subjectes a l'IVA, ja que, tant si es tracta d'aportacions estatutàries, per compensar pèrdues o per al finançament global o parcial de la fundació, com si es tracta de subvencions (sense perjudici que, en el cas que estiguin vinculades al preu, formin part de la base imposable de l'impost, segons ja s'ha explicat) el seu denominador comú és que es realitzen sense contraprestació i a títol gratuït i, en conseqüència, queden fora de l'àmbit d'aplicació de l'impost, d'acord amb el que regula

-
- a) En les taxes establertes per raó de serveis o activitats que beneficiïn o afectin els ocupants d'habitatges o locals, els propietaris dels dits immobles, els quals podran repercutir, si escau, les quotes sobre els respectius beneficiaris.
 - b) En les taxes establertes per a l'atorgament de les llicències urbanístiques previstes en la normativa sobre el sòl i l'ordenació urbana, els constructors i contractistes d'obres.
 - c) [...]
 - d) En les taxes establertes per la utilització privativa o l'aprofitament especial per entrades de vehicles o carruatges a través de les voreres i per la seva construcció, manteniment, modificació o supressió, els propietaris de les finques i locals als quals donin accés les dites entrades de vehicles, els quals podran repercutir, si escau, les quotes sobre els respectius beneficiaris.”

l'article 4 de la Llei de l'IVA. En relació amb les subvencions, val a dir que la Resolució de 9 de març de 1999, de la Direcció General de Tributs, relativa a l'aplicació de l'IVA en relació amb els convenis de col·laboració en activitats d'interès general regulats per la LFIF (actualment LESFL), determina que no constitueix prestació de serveis el compromís de difondre la participació del col·laborador, assumit per les entitats sense finalitat de lucre, en el marc dels convenis de col·laboració regulats en l'article 68 de la LFIF (actualment article 25 de la LESFL) i, en conseqüència, l'ajut econòmic aportat pel col·laborador no constitueix contraprestació de cap operació subjecta a l'IVA. Aquest tipus d'ajuts són conceptualment anàlegs a les subvencions, ja que es tracta de disposicions dineràries sense contraprestació subjectes a la realització d'un projecte o activitat d'interès públic per part del beneficiari i que comporta la difusió de la col·laboració (articles 2.1 i 14 de la LGS).

2.3.4. Anàlisi comparativa

- Les fundacions públiques que compleixin els requisits de l'article 3 de la LESFL i que així ho hagin manifestat mitjançant la corresponent declaració censal, gaudiran del règim d'exempció parcial en l'IS, consistent en l'exempció de les rendes obtingudes per a la consecució de les seves finalitats fundacionals i de les rendes derivades de les explotacions econòmiques enumerades en l'article 7 de la LESFL, i constituïran la base imposable de l'impost únicament les rendes no exemptes, la qual estarà gravada al tipus del 10 %. Aquelles fundacions que no compleixin aquests requisits o, que tot i complir-los, no hagin sol·licitat l'aplicació d'aquest règim fiscal especial, gaudiran d'exempció per a les rendes obtingudes en la realització del seu objecte social o finalitat específica; la resta de rendes procedents d'explotacions econòmiques estaran subjectes i tributaran al tipus del 25 %.
- En general, les fundacions públiques estaran exemptes de l'IVA, ja que el règim d'exempcions previst en l'article 20 de la LIVA resulta coincident amb les finalitats de les fundacions, d'acord amb l'article 3 de la LF i, a més a més, compleixen els requisits d'entitat de caràcter social. No obstant això, caldrà sol·licitar a l'AEAT el seu reconeixement.

- Les adquisicions oneroses de béns patrimonials, així com la realització d'operacions societàries o la sol·licitud dels documents enumerats en l'article 27 del Text refós de la Llei de *l'ITP i AJD* que realitzin les fundacions subjectes a aquest impost n'estaran exemptes, d'acord amb el que disposa l'article 45.IA *b* del Text refós de la Llei de *l'ITP i AJD*, sempre que s'hagin acollit al règim fiscal especial de la LESFL. A l'autoliquidació que es practiqui s'haurà d'acompanyar la documentació que acrediti el dret a l'exempció.
- En la imposició municipal les fundacions públiques gaudiran d'exempció en *l'IAE* quan s'hagin acollit al règim fiscal especial de la LESFL per a les explotacions econòmiques a les quals es refereix l'article 7 del citat text legal, a més de gaudir també del règim d'exempcions generals regulat en l'article 82 del TRLHL, sense perjudici d'haver-se de donar d'alta en la matrícula de l'impost i d'haver d'acreditar l'acolliment al règim fiscal especial abans esmentat. També gaudiran d'exempció en *l'IBI* quan estiguin acollides al règim fiscal especial de la LESFL i així ho acreditin davant de l'ajuntament respectiu; en tot cas, n'estaran exempts els immobles destinats a l'ensenyament concertat i els declarats monument o jardí d'interès cultural. Pel que fa a *l'ICIO*, les construccions, instal·lacions i obres per a les quals s'exigeixi llicència, de les quals les fundacions públiques siguin propietàries, hi estaran subjectes i no n'estaran exemptes, sense perjudici que puguin sol·licitar la declaració d'interès especial o utilitat municipal per concórrer en circumstàncies socials, culturals, historicoartístiques o de foment de l'ocupació per obtenir la bonificació de fins el 95 %, ateses les finalitats d'interès públic que persegueixen per la seva pròpia naturalesa. A més a més del règim general d'exempcions objectives i subjectives establertes en l'article 105 del TRLHL en *l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana*, les fundacions públiques acollides al règim fiscal especial de la LESFL també gaudiran d'exempció per les transmissions de terrenys o de qualsevol dret real de gaudi limitador del domini sobre els referits terrenys a títol onerosos quan els referits terrenys siguin afectes a les explotacions econòmiques enumerades en l'article 7 de la LESFL. Això no obstant, hauran de presentar la corresponent declaració i hauran d'acreditar davant de l'ajuntament respectiu que estan acollides a aquest règim fiscal especial. En *l'IVTM* se'ls aplicarà el règim general.
- En matèria de *contribucions especials* i de *taxes*, no s'aplicarà cap benefici fiscal, llevat que una disposició legal ho reconegui expressament.

2.4. Règim pressupostari i comptable

2.4.1. Generalitats

L'ordenament jurídic que regula el règim pressupostari i comptable de les fundacions del sector públic⁴²⁸ està configurat de forma dual, ja que està constituït, per una part, pel règim general de les fundacions i, per l'altra, pel règim general de l'hisenda pública.

Com a pas previ a l'anàlisi del règim pressupostari i comptable de les fundacions públiques (o del sector públic), caldrà delimitar quan una fundació s'ha de considerar que té aquest caràcter. La normativa catalana de fundacions estableix en l'article 331-2 de la LCCC, transcrit en l'apartat 2.1.1, que formen part del sector públic de l'Administració de la Generalitat o de l'administració local de Catalunya les fundacions que compleixi els requisits següents:

- a) Que s'hagin constituït amb una aportació majoritària de l'Administració de la Generalitat, dels ens locals de Catalunya o d'organismes públics o altres ens locals que en depenguin, tant si es fa de manera directa com indirecta.
- b) Que més del 50 % de llur patrimoni fundacional estigui format, amb caràcter permanent, per béns o drets aportats o cedits per les entitats a què fa referència la lletra *a*.
- c) Que més de la meitat del membres de l'òrgan de govern siguin nomenats per l'Administració de la Generalitat, pels ens locals de Catalunya o per organismes públics o altres ens que en depenguin.⁴²⁹

428. Aquesta és la terminologia utilitzada per la normativa catalana, en concret, l'article 331-2.2 de la LCCC (modificat per la Llei 16/2008), aplicable a les fundacions que desenvolupen llurs activitats principalment a Catalunya i que estan constituïdes amb aportacions de la Generalitat, dels ens locals de Catalunya o d'organismes públics o altres ens que en depenguin (en els termes regulats a l'article 311-1.1.b de la citada Llei, en concordança amb la disposició final primera de la LF, de fundacions). Aquesta terminologia coincideix amb la utilitzada per l'Estat (article 44 de la LF).

429. La disposició addicional tercera de la LCCC, incorporada per la Llei 16/2008, aclareix que el finançament que rebin les fundacions de les administracions o d'altres entitats públiques procedents de concerts o contraprestacions per la prestació de serveis, no comporten la consideració de fundació del sector públic. Les subvencions atorgades per les administracions i altres entitats públiques, per si soles, tampoc determinen el caràcter de fundació del sector públic.

La normativa estatal considera que una fundació pertany al sector públic estatal d'acord amb el que disposa l'article 44 de la LF, de fundacions, quan s'esdevingui alguna de les circumstàncies següents:

- “a) Que es constitueixin amb una aportació majoritària, directa o indirecta, de l'Administració General de l'Estat, llurs organismes autònoms o altres entitats del sector públic estatal.
- b) Que el seu patrimoni fundacional, amb caràcter de permanència, estigui format en més d'un 50 % per béns i drets aportats o cedits per les referides entitats.”

La diferència entre aquestes disposicions és que la normativa catalana recull un nou requisit, a més a més del control financer, que és el control polític. La delimitació continguda en la normativa catalana s'ajusta més als criteris del sistema europeu de comptes nacionals i regionals (SEC 95) i a la definició del sector públic local que fa l'article 2 del RLGP.

Igual que passa amb els consorcis, l'aplicació d'aquests criteris planteja diversos problemes que no tenen resposta en el dret positiu:

- Quan una fundació es constitueixi amb una aportació majoritària d'ens d'un dels tres subsectors (estatal, autonòmic o local), però el seu patrimoni fundacional estigui integrat en més d'un 50 % amb béns i drets aportats o cedits per ens d'un altre subsector, o bé sigui un altre subsector el que ostenti el control polític, a quin subsector s'ha d'adscriure? Quin criteri preval?
- Quan el criteri d'adscripció a un subsector sigui el d'aportació majoritària en el patrimoni fundacional, aquesta pot variar d'any en any, la qual cosa implicaria el canvi de subsector.
- Quan en una fundació constituïda per ens públics cap disposi del control financer o polític, però entre tots sí que el controlin, a quin subsector s'ha d'adscriure?

Quan, d'acord amb els criteris esmentats una fundació s'hagi de considerar del sector públic, la seva pertinença a un dels tres subsectors determinarà el seu règim pressupostari i comptable.

En l'àmbit estatal, l'article 2.1.f de la LGP considera que formen part del sector públic estatal les fundacions definides en l'article 44 de la LF, i l'article 3 estableix que el sector públic estatal es divideix en tres subsectors: el

sector públic estatal administratiu, el sector públic estatal empresarial i el sector públic estatal fundacional. És en aquest últim en què s'integren aquelles fundacions. La inclusió dins d'aquest sector públic comporta que el seu règim econòmic i financer (pressupostari, comptable i de control) sigui el regulat per aquesta norma legal, sense perjudici de les especialitats del seu règim general.⁴³⁰

En l'àmbit autonòmic i referit a Catalunya, l'article 5.1.h de l'Ordre ECF/183/2009, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a l'any 2010, integra en l'àmbit institucional dels pressupostos de la Generalitat les fundacions amb participació total o majoritària de la Generalitat. L'apartat 2 d'aquest article preveu que els pressupostos d'aquelles altres entitats que, tot i que no estiguin participades de manera total o majoritària per la Generalitat, hagin estat classificades dins del sector Administració Pública de la Generalitat, d'acord amb la metodologia del SEC, s'han d'incloure com annex als pressupostos de la Generalitat. Aquest seria el cas de les fundacions participades per la Generalitat que no reuneixen els requisits de les lletres *a* i *b* de l'apartat 2 de l'article 331-2 de la LCCC –sempre que, d'acord amb la metodologia SEC es tracti d'entitats de no mercat-⁴³¹ vist anteriorment; però també de les fundacions que d'acord amb la lletra *c* de l'apartat 2 d'aquest article s'han de considerar fundacions del sector públic de la Generalitat? Per resoldre aquesta qüestió, l'Acord de Govern de 23 de setembre del 2008, establint determinats criteris, entre d'altres, en relació amb la constitució d'entitats integrants o participades pel sector públic de la Generalitat de Catalunya i a la tramitació de determinades propostes relatives a fundacions,⁴³² defineix el criteri de participació majoritària –a l'efecte que aquí interessa– en els termes idèntics que ho fa l'article 331-2 de la LCCC. Per això s'ha d'entendre que les fundacions controlades per la Generalitat, directament o indirectament, formen part de l'àmbit institucional dels pressupostos de la Generalitat. Com a conseqüència, aquestes fundacions hauran d'elaborar i tramitar els seus pressupostos d'acord amb les normes contingudes en l'ordre esmentada i a la resta de disposicions en matèria pressupostària de la Generalitat. Pel que

430. Article 4.1 de la LGP.

431. D'acord amb la metodologia SEC 95, són entitats de no mercat aquelles que produeixen béns o presten serveis que no es financin majoritàriament amb ingressos de comercials.

432. Vegeu l'apartat 1.5.1.2.

fa al règim comptable de les fundacions del sector públic de la Generalitat, la Llei de finances públiques de Catalunya, conté determinades normes que les afecten, com veurem.

El panorama és ben diferent en el sector públic local. L'article 164 del TRLHL delimita l'àmbit subjectiu dels pressupostos locals i estableix que en formen part la mateixa entitat local, els seus organismes autònoms i les societats mercantils de capital íntegrament de l'entitat local. Per tant, les fundacions del sector públic local n'estan excloses i, ni com a informació annexa,,no hi figuren els seus pressupostos.⁴³³ Es produeix, doncs, un buit legal respecte al règim pressupostari i comptable d'aquestes fundacions –ja que tampoc el capítol III del títol VI del TRLHL, que regula el règim comptable, conté cap referència a les fundacions locals-, més enllà del que disposa el RLGEF, en relació amb el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària. Com a conseqüència, el seu règim pressupostari i comptable serà el general aplicable a qualsevol fundació.

2.4.2. Règim pressupostari

2.4.2.1. Fundacions del sector públic local

Com ja avançàvem, la normativa pressupostària local ignora totalment les fundacions del sector públic local, la qual cosa equival a dir que a efectes pressupostaris aquestes fundacions no formen part del sector públic local. No obstant això, per tal d'avaluar el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària per part de l'entitat local de la qual depenguin aquestes fundacions que, segons l'article 4.1 del RLGEF, s'ha de fer en termes consolidats del "grup" de l'entitat local, integrat entre d'altres entitats, per les fundacions "de no mercat",⁴³⁴ caldrà que aquestes fundacions elaborin i liquidin un

433. Article 166 del TRLHL.

434. Doncs, malgrat que aquesta norma es refereixi literalment a entitats públiques i les fundacions són entitats subjectes al dret privat, s'ha d'entendre que en el marc de l'estabilitat pressupostària (concebuda d'acord amb la metodologia de les normes dels sistema europeu de comptes nacionals i regionals, SEC 95 que sí que considera les fundacions com administracions públiques quan reuneixen determinats requisits). Es refereix a entitats del sector públic i no a entitats de dret públic, ja que en l'apartat següent d'aquest article en relació amb les entitats de mercat, sí que s'especifica que s'inclouen els altres ens de dret públic dependents i no els altres ens públics.

pressupost, per a la qual cosa li correspondrà a l'entitat local dictar les normes necessàries i elaborar, si escau, els escenaris pressupostaris plurianuals, fixant per a cada una de les entitats del "grup" els criteris als quals s'hauran d'ajustar en l'elaboració, aprovació, execució i liquidació dels pressupostos anuals. D'aquesta manera, s'establiran els criteris de coordinació i de subministrament d'informació que es considerin oportuns.

Per tant, i deixant de banda les especificitats de la normativa d'estabilitat pressupostària, el règim pressupostari de les fundacions del sector públic local serà el general de les fundacions.

L'única referència al pressupost de les fundacions que trobem a la LCCC és a l'article 332-1.3.c, en què en relació amb les atribucions del patronat i a les delegacions de funcions, es veta la delegació de l'elaboració i l'aprovació del pressupost i dels documents que integren els comptes anuals, cosa que fa pensar que les fundacions han d'elaborar un pressupost. També trobem una referència al pressupost al Decret 37/1987, pel qual s'aprova la Instrucció per a l'organització i el funcionament del Protectorat de la Generalitat sobre les fundacions privades de Catalunya. La instrucció 31 regula el contingut dels pressupostos de les fundacions que haurà de posar de manifest:

- a) Les rendes o altres ingressos corrents que s'espera obtenir i les despeses necessàries que comporten, de forma separada per a cada activitat fundacional.
- b) Les rendes brutes que produiran els béns fructífers no destinats a la realització directa de les finalitats fundacionals i les despeses necessàries per a la seva obtenció així com altres ingressos corrents, com subvencions i donatius.
- c) Les despeses generals que no es puguin imputar directament a una activitat determinada.
- d) Les quantitats que es destinaran a la realització de les activitats fundacionals, en forma de premis, ajuts, etc.
- e) Si escau, el pressupost extraordinari amb les inversions en béns immobilitzats i el seu finançament.

I la instrucció 32 regula la liquidació dels pressupostos que haurà de determinar l'execució real i les desviacions respecte al pressupost i l'aplicació del superàvit o dèficit resultant.

Tampoc hi ha cap al·lusió al pressupost de les fundacions al Pla de comptabilitat de les fundacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, aprovat pel Decret 259/2008, ni tan sols en el contingut de la memòria dels comptes anuals, si exceptuem el que disposa l'article 2.4, que textualment diu:

“Les entitats descrites en l'apartat 1 (fundacions i associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya que tinguin l'obligació de formular comptes anuals) que tinguin la consideració d'administracions públiques segons les normes SEC 95, han de formular anualment un pressupost, així com la seva liquidació, la qual ha de formar part dels comptes anuals. Han de formular també els altres documents comptables que els siguin requerits pel departament competent en matèria d'economia i finances, i tots aquests documents cal que es facin d'acord amb les seves normes específiques que els siguin aplicables.”

No hi ha dubte que les fundacions del sector públic local, sempre que siguin administracions públiques en termes del SEC 95, és a dir, productores de “no mercat”, hauran d'elaborar un pressupost anual i liquidar-lo, i aquesta liquidació s'integrarà en els seus comptes anuals.

Una mica més explícita és la normativa estatal de fundacions pel que fa al seu pressupost, ja que en l'article 25, apartats 2 i 8,⁴³⁵ fa referència a l'obligació del patronat d'elaborar un pla d'actuació,⁴³⁶ en el qual es reflecteixin els objectius i les activitats que es prevegi desenvolupar durant l'exercici següent, que s'haurà de trametre al Protectorat en els últims tres mesos de cada exercici i del grau de compliment del qual s'haurà d'informar en la memòria dels comptes anuals. Així doncs, aquest pla d'actuació seria una mena de pressupost. El PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives, aprovat pel RD 776/1998, vigent en l'actualitat,⁴³⁷ estableix en el seu article 4

435. Aquest article no és bàsic, ni d'aplicació general, d'acord amb la disposició final primera de la LF.

436. Aquest pla es regula amb més detall en l'article 26 del Reglament de les fundacions de competència estatal, aprovat pel RD 1337/2005.

437. Aquest Pla està pendent d'adaptació a les modificacions en matèria comptable que han suposat l'aprovació del nou PGC pel RD 1514/2007 (i el RD 1515/2007, per a petites i mitjanes empreses). La disposició transitòria cinquena d'aquest RD manté en vigor les adaptacions sectorials del PGC de 1990, com la que ens ocupa, en allò que no s'hi oposi:

“[...] En particular, les entitats que realitzin activitats no mercantils que vinguin obligades per les seves disposicions específiques, a aplicar alguna adaptació del Pla general de comptabilitat, seguiran aplicant les seves respectives normes d'adaptació en els termes disposats en el paràgraf anterior, havent d'aplicar els continguts del Pla general de comptabilitat o, en el seu cas, del Pla general de comptabilitat

l'obligatorietat de les normes sobre informació pressupostària contingudes en l'annex II del Pla per a les fundacions de competència estatal. Aquestes normes regulen l'elaboració del pressupost, la seva estructura i liquidació.

De tot això es pot concloure que les fundacions del sector públic local han d'elaborar un pressupost i que, per manca de regulació específica per a les fundacions que actuen a Catalunya, es podria optar per aplicar amb caràcter supletori el model de pressupost regulat en les normes 1a a 6a de l'annex II del PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives, sense perjudici que l'entitat local pogués dictar normes específiques, d'acord amb l'habilitació que li confereixen la normativa d'estabilitat pressupostària i l'article 2.4 del Decret 259/2008.

Aquestes normes configuren dos models de pressupostos, el normal i l'abreujat.⁴³⁸ El primer s'aplica a les fundacions que han de formular el balanç i la memòria normals, mentre que el segon s'aplicarà a les fundacions que puguin formular el balanç i la memòria abreujats.

de pimes en tots aquells aspectes que han estat modificats. S'hauran de respectar en tot cas les particularitats que en relació amb la comptabilitat de les esmentades entitats estableixin, en el seu cas, les seves disposicions específiques.”

438. Segons el PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives, aprovat pel RD 776/1998, el model abreujat s'aplicaria a les fundacions que reunissin en la data de tancament almenys un dels requisits següents:

- Que el total de l'actiu no superi els 2.404.048,42 euros.
- Que l'import net del seu volum anual d'ingressos (ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia més vendes i ingressos ordinaris de l'activitat mercantil) no superi els 2.404.048,42 euros.
- Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no superi els 50.

Ara bé, la disposició transitòria cinquena del RD 1515/2007, pel qual s'aprova el PGC, estableix que estan en vigor les adaptacions sectorials en matèria comptable en tot el que no s'oposin al Codi de comerç i altres legislacions mercantils. I els plans de comptabilitat aprovats pels RD 1514/2007 o 1515/2007 estableixen uns nous límits per a les partides d'actiu, volum anual d'ingressos i nombre de treballadors a partir dels quals es pot aplicar un o l'altre pla (normal o de petites i mitjanes empreses) i els paràmetres per optar pels models normal o abreujat de comptes anuals. Per això els límits per a la utilització del model normal o abreujat s'han de considerar modificats i passarien a ser els següents:

- Que el total de l'actiu no superi els 2.850.000 euros.
- Que l'import net del seu volum anual d'ingressos (ingressos de l'entitat per l'activitat pròpia més vendes i els ingressos ordinaris de l'activitat mercantil) no superi els 5.750.000 euros.
- Que el nombre mitjà de treballadors ocupats durant l'exercici no superi els 50.

Aquests límits són els que recull també l'article 3 del Decret 259/2008, pel qual s'aprova el Pla de comptabilitat de les fundacions i associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, si bé amb unes denominacions diferents (dimensió gran, dimensió petita) i amb la incorporació d'una tercera tipologia: les de dimensió reduïda (actiu<1.000.000 d'euros; volum anual d'ingressos ordinaris<2.000.000 euros, i nombre mitjà de treballadors<10).

Les citades normes detallen la documentació i els requisits i normes per a l'elaboració del pressupost, la seva estructura, els estats de liquidació i els models d'informació pressupostària.

El pressupost recollirà per separat els ingressos i les despeses pressupostaris utilitzant l'estructura dels comptes anuals, distingint entre operacions de funcionament, corresponents al compte de resultats,⁴³⁹ i operacions de fons, corresponents a determinades partides del balanç. Per a la confecció del pressupost s'utilitzarà el criteri de meritació, no el de caixa. Obligatòriament en el model normal i potestativament en el model abreujat, es confeccionarà un pressupost per programes en el qual s'imputaran les despeses i els ingressos pressupostaris, tant de funcionament com de fons, a cada una de les activitats que la fundació durà a terme, tant a les que constitueixen l'objecte fundacional com a les activitats mercantils. Al pressupost s'hi adjuntarà una memòria explicativa.

La liquidació del pressupost mostrarà separatament, d'acord amb l'estructura pressupostària, els imports previstos per a cada epígraf, els realitzats i, per diferència, les desviacions que s'hagin produït, de les quals s'haurà d'informar. En el model normal, també es presentarà la liquidació per programes i en el model abreujat serà potestatiu.

2.4.2.2. Fundacions del sector públic estatal

Les fundacions del sector públic estatal hauran d'elaborar un pressupost ajustat al que disposa l'annex II del RD 776/1998, pel qual s'aprova el PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives i que hem vist a l'apartat anterior, ja que es presumeix que, en tot cas, aquestes fundacions són de competència estatal.

Però, a més a més, hauran d'elaborar un pressupost d'explotació i un altre de capital, d'acord amb el que disposa l'article 64 de la LGP que s'integrarà en els pressupostos generals de l'Estat,⁴⁴⁰ en els termes que es reguli en l'ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda, per la qual es dictin les normes d'elaboració dels pressupostos generals de l'Estat de cada exercici. Aquests

439. Malgrat que el model de pressupost correspongui al Pla de comptabilitat inclòs al RD 776/1998, que ja no està vigent a Catalunya, aquest segueix sent vàlid, si bé l'estructura de comptes es podria adaptar al Pla de comptabilitat aprovat pel Decret 259/2008.

440. Article 33.1.b de la LGP.

pressupostos estaran constituïts per una previsió del compte de resultats i de l'estat de fluxos d'efectiu,⁴⁴¹ amb una memòria explicativa del seu contingut, de l'execució de l'exercici anterior i de la previsió d'execució de l'exercici corrent, i com a documentació annexa s'inclourà una previsió del balanç, a més a més de la documentació que determini el Ministeri d'Economia i Hisenda. Tanmateix elaboraran un programa d'actuació plurianual en els mateixos termes que hem vist en relació als consorcis (vegeu l'apartat 1.5.2.2).

Aquests pressupostos –d'explotació i de capital– no tindran caràcter limitatiu i, per tant, no estaran subjectes al principi pressupostari d'especialitat.

2.4.2.3. Fundacions del sector públic autonòmic de catalunya

Igual que les fundacions del sector públic estatal, les fundacions del sector públic de la Generalitat també hauran d'elaborar un pressupost segons el seu règim general i un pressupost segons la normativa pressupostària de la Generalitat, ja que els pressupostos d'aquestes fundacions s'integren en els pressupostos de la Generalitat.⁴⁴²

Com ja s'ha exposat, en la legislació catalana només es regula el pressupost de les fundacions en el Decret 37/1987, pel qual s'aprova la instrucció per a l'organització i el funcionament del Protectorat de la Generalitat sobre les fundacions privades de Catalunya, en concret a la instrucció 31.⁴⁴³ Segons aquesta norma, el pressupost ha de posar de manifest, per una banda, els ingressos i les despeses corrents i, per l'altra, les despeses extraordinàries (inversions) i el seu finançament. Aquest format té força similitud amb el que seria un pressupost d'explotació i un pressupost de capital.

Pel que fa a l'estructura, tramitació i documentació dels pressupostos de les fundacions que s'integren en el pressupost de la Generalitat, la seva regulació la trobem en l'Ordre ECF/1833/2009 que desenvolupa els articles 31 i 32 del TRLFPC, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a l'any 2010. L'estructura dels estats

441. D'acord amb el que disposa la disposició transitòria tercera de la LGP (introduïda per la Llei 2/2008), mentre les fundacions no estiguin obligades a elaborar l'estat de fluxos d'efectiu, el pressupost de capital serà el quadre de finançament inclòs en el RD 776/1998, amb les adaptacions necessàries per complir amb el que disposa la disposició transitòria cinquena del RD 1514/2007.

442. Article 5.1.h de l'Ordre ECF/1833/2009, per la qual es dicten les normes per elaborar els pressupostos de la Generalitat de Catalunya per a l'any 2010.

443. Vegeu l'apartat 2.5.2.1.

de despeses i d'ingressos s'ajustarà a la que regula l'article 6 de la citada Ordre.⁴⁴⁴ La documentació a aportar, a més a més dels citats estats, seran:

- La memòria de programa
- L'annex d'inversions reals
- L'informe econòmic i financer
- La memòria de subvencions, si escau
- La memòria d'arrendaments i compres d'immobles
- L'annex de personal
- Balanç
- Compte de pèrdues i guanys

Pel que fa a la liquidació del pressupost de les fundacions del sector públic de la Generalitat, l'article 71.4 del TRLFPC estableix que "els patronats" –pensem que per patronats s'ha d'entendre fundacions– han de trametre la liquidació del pressupost, els comptes anuals i la memòria de gestió de l'exercici anterior a la Intervenció General de la Generalitat i a la Sindicatura de Comptes de Catalunya, abans del 30 d'abril. Les instruccions conjuntes de la Intervenció General, la Direcció General de Pressupostos i la Direcció General del Patrimoni de la Generalitat, de 15 de juliol del 2009, sobre alguns aspectes pressupostaris i comptables de determinades entitats del sector públic de la Generalitat de Catalunya, aplicable, entre d'altres entitats a les fundacions, estableix criteris per a la comptabilització de determinades operacions i la seva imputació pressupostària i específica, la informació a incloure a la memòria anual, addicionalment a la que s'estableixi en el Pla comptable, i el contingut del document de liquidació pressupostària complementària als comptes anuals que serà:

- Estat d'ingressos: previsions inicials, modificacions, previsions definitives, ingressos liquidats i desviacions.
- Estat de despeses: previsions inicials, modificacions, previsions definitives, obligacions reconegudes i desviacions.
- Conciliació del resultat pressupostari amb el resultat comptable.
- Romanent de tresoreria.

444. Per a possibilitar la conversió del pressupost elaborat segons els criteris generals de les fundacions, d'acord amb l'estructura pressupostària de la Generalitat, per Resolució de 26 de març del 2009, conjunta de la Direcció General de Pressupostos i de la Intervenció General, s'aprova una guia d'equivalències entre partides comptables i pressupostàries per a les entitats del sector públic de la Generalitat.

- Memòria explicativa sobre el grau d'execució pressupostària, les causes de les principals desviacions i del romanent de tresoreria generat.

2.4.3. Règim comptable

El règim comptable de les fundacions del sector públic també vindrà marcat per la dualitat de la seva pertinença al sector públic i de la seva condició d'entitat subjecte al dret privat. Aquesta dualitat està perfectament definida en les fundacions de l'Estat i, en menor mesura, en les de la Generalitat, però brilla per la seva absència en les locals.

2.4.3.1. Fundacions del sector públic local

La legislació de règim local en matèria comptable deixa al marge les fundacions del sector públic local, atès que l'article 200 del TRLHL determina la subjecció al règim de comptabilitat pública⁴⁴⁵ de les entitats locals, els seus organismes autònoms i les societats mercantils amb participació majoritària o total de les entitats locals,⁴⁴⁶ però s'omet qualsevol referència a les fundacions locals. Això és un reflex del que ja hem comentat en relació amb el règim pressupostari.

Tot i que la Llei orgànica 2/1982, del Tribunal de Comptes no contempla en el seu àmbit d'actuació fiscalitzadora les fundacions del sector públic local,⁴⁴⁷ com tampoc ho feia la Llei 6/1984 de la Sindicatura de Comptes. Això ha canviat en el cas de les fundacions públiques locals de Catalunya a partir de l'aprovació de la Llei 18/2010, del 7 de juliol de la Sindicatura de Comptes. És evident que la Llei 18/2010 ha optat per d'interpretar que la relació d'entitats subjectes a fiscalització dels òrgans de control extern⁴⁴⁸ no constitueix un *numerus clausus* i ha considerat que les fundacions públiques locals –tot i ser entitats subjectes al dret privat– formen part del sector públic local i les ha subjectat al retiment de comptes.

445. Recordem que el règim de comptabilitat pública porta aparellada l'obligació de retre comptes al Tribunal de Comptes i a la Sindicatura de Comptes (articles 201 i 223 del TRLHL).

446. I a més a més, caldrà entendre que estan incloses també les entitats públiques empresarials locals, d'acord amb el que regula la disposició transitòria segona de la Llei 57/2003.

447. Més enllà de la funció fiscalitzadora genèrica en relació amb els perceptors de subvencions i ajuts públics, prevista en els articles 4.2 de la Llei orgànica 2/1982.

448. Article 3b) de la Llei 18/2010.

Les fundacions locals no estan contemplades com una de les personificacions jurídiques que pot utilitzar l'entitat local per a la prestació directa dels serveis públics.⁴⁴⁹ La constitució de fundacions per les entitats locals respon a la voluntat d'aquestes d'afectar un patrimoni de la realització de finalitats d'interès general.⁴⁵⁰ És obvi que aquestes entitats gestionen recursos públics, però no sembla que aquest sigui el criteri que ha seguit el legislador a l'hora de delimitar el sector públic local, ja que el TRLHL, que té caràcter bàsic del règim jurídic financer de l'administració local,⁴⁵¹ el delimita atenent al criteri de la configuració instrumental per a la gestió de serveis públics⁴⁵² adoptada per l'entitat local.⁴⁵³ Per altra banda, no hi ha cap disposició que determini l'aplicació del règim de comptabilitat pública a les fundacions locals, i les úniques normes que consideren aquestes entitats com a integrants del sector públic local són de caràcter sectorial o especial: la LCCC⁴⁵⁴ i el RLGE⁴⁵⁵. No obstant això, l'article 3 de la Llei 18/2010 de la Sindicatura de Comptes, ha inclòs les fundacions participades o finançades majoritàriament per entitats del sector públic dins de l'àmbit subjectiu del control extern d'aquest òrgan.

Així doncs, les fundacions del sector públic local només tindran les obligacions de caràcter comptable que els imposi la normativa en matèria de fundacions, sense perjudici de les normes que puguin dictar l'entitat local que ostenti el control a l'efecte del que disposa el RLGE, en matèria d'estabilitat pressupostària i de l'obligació de retre els seus comptes a la Sindicatura de Comptes.

En l'àmbit competencial de la Generalitat de Catalunya, la secció segona del capítol III del títol III de la LCCC regula les obligacions comptables de les fundacions. L'article 333-7.1 estableix l'exercici comptable coincident amb l'any natural. El contingut dels comptes anuals es regula en l'article 333-8 que serà:

- El balanç de situació

449. Article 85.2 de la Llei 7/1985, de bases del règim local.

450. Article 2.1 de la LF.

451. Article 1.1 del TRLHL.

452. Articles 162, 164 i 200 del TRLHL.

453. En relació amb la possibilitat d'utilitzar les fundacions com a ens instrumentals per a la gestió de serveis públics locals, vegeu l'apartat 2.1.1.

454. Article 331-2.2 de la LCCC.

455. Article 2.d del RLGE.

- El compte de resultats
- L'estat de canvis en el patrimoni net
- L'estat de fluxos d'efectiu
- La memòria

D'acord amb l'article 333-9, els comptes anuals han de ser aprovats pel patronat en els sis mesos següents a la data de tancament de l'exercici (això és abans del 30 de juny de l'any següent) i s'han de presentar al protectorat en el termini de trenta dies a comptar del dia en què s'aproven, mitjançant documents informàtics garantits amb signatura electrònica i en suport digital o per via telemàtica.

Els comptes anuals s'han de sotmetre a auditoria externa⁴⁵⁶ si es compleixen almenys dos dels següents requisits (a la data de tancament i durant dos exercicis consecutius):⁴⁵⁷

456. Tot i que, com hem vist, les fundacions locals no s'integren en el pressupost de l'entitat local de la qual depenen, ni estan subjectes al règim de comptabilitat pública, ni tampoc estan subjectes al control financer de la intervenció de l'esmentada entitat (llevat del control financer de subvencions), la disposició addicional sisena de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives, les subjecta a auditoria financera (al marge que estiguin obligades a auditar-se d'acord amb la normativa general de les fundacions; el que no queda clar és si aquesta auditoria financera pot ser la mateixa que aquella), en els termes de la normativa d'hisendes locals (no obstant això, la normativa reguladora de les hisendes locals no fa cap referència a aquest tipus d'auditoria, ja que només regula el control financer) quan l'entitat local de cobertura (segons la disposició, quan tingui participació majoritària; al respecte recordem el que sobre aquest extrem dèiem en l'apartat 1.5.1) tingui més de 50.000 habitants o un pressupost global (nou concepte jurídic indeterminat!) de més de 50 milions d'euros, sota la direcció i supervisió dels intervenors corresponents (s'ha d'entendre que de l'entitat local de la qual depenen). Aquestes auditories s'hauran de sotmetre als òrgans de govern dels ens locals (quins?; el Ple, la Junta de Govern Local, l'Alcalde?), prèviament a la seva tramesa a la Sindicatura de Comptes i s'han de publicar en les seues electròniques corporatives respectives (s'ha d'entendre que de l'entitat local, de les fundacions i de la Sindicatura de Comptes?). A més a més, s'han de trametre al Departament de Governació i Administracions Públiques i al Departament d'Economia i Finances, per a l'exercici de les competències respectives (tampoc se sap quines són aquestes competències, en relació amb les auditories financeres de les fundacions locals que, de fet, ni tan sols estan regulades en el dret positiu local).

Aquesta disposició ha pres com a model un concepte de sector públic local que no existeix en la normativa reguladora de les hisendes locals, com ja hem comentat, si exceptuem la que fa referència a l'estabilitat pressupostària.

Està clar que la precipitació legislativa per apaivagar les conseqüències dels casos "Palau de la Música" i "Pretòria" ha deixat molts dubtes en l'aplicació pràctica d'aquesta norma i, fins i tot, la seva incardinació en l'ordenament jurídic local.

457. Article 333-11 de la LCCC.

- a) Que el total de l'actiu sigui superior a 6 milions d'euros.
- b) Que l'import del volum anual d'ingressos ordinaris sigui superior a 3 milions d'euros.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors durant l'exercici sigui superior a 50.

Les fundacions locals de competència de la Generalitat de Catalunya hauran d'aplicar el Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, aprovat pel Decret 259/2008,⁴⁵⁸ que està adaptat al PGC.⁴⁵⁹ Es configuren tres models comptables per a entitats de dimensió gran, mitjana i reduïda.⁴⁶⁰

El Pla està dividit en les següents parts:

- Primera: marc conceptual de la comptabilitat. En aquesta part es defineixen els principis comptables a aplicar per a l'obtenció de la imatge fidel: d'entitat comptable, de meritació, d'uniformitat, de prudència, de no compensació i de importància relativa. Es consideren principis i normes de general acceptació els establerts en el Codi de comerç i la resta de legislació mercantil, la normativa civil aplicable a les entitats sens ànim de lucre subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, el Pla de comptabilitat que s'aprova amb aquest decret, El PGC i les seves adaptacions sectorials, el PGC de petites i mitjanes empreses, les normes de desenvolupament que, en matèria comptable, estableixi, si escau, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i la resta de legislació que sigui específicament aplicable.
- Segona: normes de registre i valoració.
- Tercera: comptes anuals que seran els mateixos que els establerts en l'article 333-8 de la LCCC.
- Quarta: quadre de comptes.
- Cinquena: definicions i relacions comptables.

458. Article 2.1 del Decret 259/2008, modificat pel Decret 125/2010 (que afecta el contingut de la memòria dels comptes anuals).

459. RD 1514/2007.

460. Vegeu la nota 437.

2.4.3.2. Fundacions del sector públic estatal

Les fundacions del sector públic estatal estan sotmeses a l'obligació de retre comptes al TC, segons que determina l'article 119.3 de la LGP.⁴⁶¹

Les fundacions del sector públic estatal hauran de formular els seu comptes anuals en el termini de tres mesos des del tancament de l'exercici econòmic a l'efecte que, si escau, puguin ser auditats⁴⁶² per la IGAE⁴⁶³ i els hauran de retre un cop aprovats, abans del 30 de juny de l'exercici següent⁴⁶⁴ (la formulació i aprovació dels comptes es portarà a terme en la forma i correspondrà a l'òrgan que determinin els seus estatuts), al TC,⁴⁶⁵ a través de la IGAE (article 137 de la LGP), en el termini dels set mesos següents a l'acabament de l'exercici econòmic (article 139 de la LGP); un cop rebuts, la IGAE disposarà d'un mes per trametre'ls al TC. En el termini d'un mes des de la tramesa dels comptes al TC, s'hauran de publicar en el *Butlletí Oficial de l'Estat*, d'acord amb el que disposen l'article 136.4 de la LGP i amb l'apartat quart de la resolució de 14 de setembre del 2009, de la Intervenció General de l'Estat, la qual determina el contingut mínim de la informació que han de publicar en el BOE les entitats del sector públic estatal empresarial i fundacional que no tinguin l'obligació de publicar els seus comptes anuals al registre mercantil.

A més a més, hauran de presentar els comptes anuals aprovats amb l'informe d'auditoria, si escau, al protectorat, en el termini de 10 dies, per al seu dipòsit en el Registre de Fundacions de competència estatal, d'acord amb el que disposa l'article 25.7 de la LF.

Els comptes anuals de les fundacions estatals s'integraran en el compte general de l'Estat, a través del compte general de les fundacions de competència o titularitat pública estatal consolidat, d'acord amb el que disposa l'or-

461. Cal recordar que tal com s'ha comentat en relació amb l'àmbit de l'actuació fiscalitzadora del Tribunal de Comptes, aquest no inclou les fundacions. No obstant i això, com que la LGP les inclou en l'àmbit institucional del sector públic de l'Estat, s'haurà d'interpretar en el mateix sentit que s'ha fet en relació als consorcis (vegeu l'apartat 1.5.3.1).

462. D'acord amb la seva normativa específica, constituïda per l'article 25.5 de la LF.

463. Article 46.3 de la LF.

464. Article 25.2 de la LF.

465. A més a més, hauran d'unir als comptes anuals una còpia autoritzada del seu programa d'actuacions, inversions i finançament i dels seus pressupostos d'explotació i de capital (vegeu l'apartat 1.5.2.2), d'acord amb el que disposa l'article 35 de la Llei 7/1988, de funcionament del Tribunal de Comptes.

dre de 12 de desembre del 2000, modificada per les Ordres EHA/553/2005 i EHA/1681/2009.

Els presidents del patronat o els que tinguin atribuïdes funcions executives en les fundacions seran responsables de retre comptes i de la informació comptable i que aquesta sigui veraç (article 138 de la LGP). Aquesta responsabilitat és independent de la responsabilitat comptable que correspon als qui van adoptar les resolucions o van realitzar els actes reflectits en els comptes anuals.

A banda d'aquesta obligació de retre els comptes anuals, les fundacions del sector públic estatal estaran obligades a subministrar la informació que determini la IGAE i amb la periodicitat que tanmateix estableixi, d'acord amb les competències atribuïdes a aquest òrgan pels articles 125 i 133 i 134⁴⁶⁶ de la LGP.

Aquestes fundacions estaran subjectes a auditoria pública, al marge de l'auditoria prevista a l'article 46, en relació amb l'article 25.5, de la LF, a càrrec de la IGAE, d'acord amb el pla anual d'auditories que elabori, en aplicació del que preveu l'article 165 de la LGP.

Les fundacions de competència estatal estaran subjectes al PGC, aprovat per RD 776/1998,⁴⁶⁷ i adoptaran un dels dos models previstos: normal i abreujat.⁴⁶⁸

Els comptes anuals⁴⁶⁹ estaran integrats per:

- Balanç.
- Compte de resultats.

466. A l'efectes d'avaluar el compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària.

467. Cal tenir present que l'apartat 1 de la disposició transitòria cinquena del RD 1514/2007, pel qual s'aprova el PGC, estableix un règim transitori per a les entitats que realitzin activitats no mercantils que estiguin obligades per llurs disposicions específiques, a aplicar alguna adaptació del PGC –com és el cas– pel qual seguiran aplicant les seves respectives normes d'adaptació, sempre que no s'oposin al que disposa el Codi de comerç, el Text refós de la Llei de societats anònimes, la Llei de societats de responsabilitat limitada, disposicions específiques i aquest pla, en aquest cas, hauran d'aplicar el que procedeixi del PGC o, si escau, del PGC de pimes.

468. Aquest model el podran aplicar les fundacions que no realitzin activitats mercantils i que reuneixin a la data de tancament almenys dos d'aquests requisits (vegeu la nota 439, respecte a l'actualització d'aquestes xifres):

- a) Actiu < 2.404.048,42 euros.
- b) Import net del volum anual d'ingressos < 2.404.048,42 euros.
- c) Nombre de treballadors < 50

469. L'article 28 del Reglament de fundacions de competència estatal, aprovat pel RD 1337/2005, regula la composició, formulació, aprovació i tramesa al protectorat dels comptes anuals.

- Memòria.
- Informe relatiu al compliment de les obligacions de caràcter econòmic i financer que assumeixen com a conseqüència de la seva pertinença al sector públic.⁴⁷⁰
- S'ha de tenir present que també hauran d'informar sobre la liquidació del seu pressupost, d'acord amb el que hem vist a l'apartat 2.5.2.2.

2.4.3.3. Fundacions del sector públic autonòmic de catalunya

L'article 71.4 del TRLFPC (introduït per la Llei 7/2004) determina l'obligació dels "patronats" –entenem que la denominació correcta és fundacions- en els quals participa la Generalitat (sense especificar si de forma majoritària o no) de trametre a la Intervenció General de la Generalitat i a la Sindicatura de Comptes la liquidació del pressupost, els comptes anuals i la memòria de gestió, abans del 30 d'abril. Per tant, les fundacions dependents de la Generalitat de Catalunya hauran de trametre llurs comptes a la Sindicatura de Comptes.⁴⁷¹

Així doncs, s'ha de concloure que les fundacions dependents de la Generalitat de Catalunya estan obligades a retre comptes de la seva activitat econòmica i financera a la Sindicatura de Comptes i estan sotmeses a la fiscalització d'aquest òrgan segons el que disposen els apartats 5 i 6 de l'article 71 del TRLFPC i l'article 3 de la Llei 18/2010.

Al marge dels estats a retre d'acord amb la normativa pressupostària que s'especifica en l'apartat 2.5.2.3 relativa a la liquidació del pressupost, les fundacions dependents de la Generalitat hauran d'elaborar els comptes anuals d'acord amb el Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, aprovat pel Decret 259/2008, tenint en compte, però, que la memòria haurà d'incloure la informació que s'estableix en les instruccions conjuntes de la Intervenció General, la Direcció General de Pressupostos i la Direcció General del Patrimoni de la Generalitat de Catalunya, de 15 de juliol del 2009, sobre alguns aspectes pressupostaris i comptables de determinades entitats del sector públic de la Generalitat de Catalunya. Aquests comptes anuals seran els relacionats en l'apartat 2.5.3.1. en relació amb les fundacions del sector públic local:

470. Segons el que disposa l'article 129.3 de la LGP.

471. Tal com també recull l'article 3 de la Llei 18/2010 de la Sindicatura de Comptes.

- El balanç de situació
- El compte de resultats
- L'estat de canvis en el patrimoni net
- L'estat de fluxos d'efectiu
- La memòria⁴⁷²

Les obligacions comptables, la formació, l'aprovació i la tramitació dels comptes anuals i les obligacions d'auditar-se seran les mateixes que les examinades en les fundacions del sector públic local.⁴⁷³

Les fundacions dependents de la Generalitat hauran de trametre la informació regulada en les Instruccions de la Intervenció General, de 12 de març del 2009, sobre la informació economicofinancera a trametre per les unitats institucionals incloses a l'Acord de Govern de 23 de setembre del 2008, amb la periodicitat que tanmateix s'estableix.⁴⁷⁴

D'acord amb el que disposen els apartats 7 i 8 del TRLFPC, les fundacions dependents de la Generalitat poden establir òrgans propis de control econòmic i financer intern, sota la coordinació, la inspecció, l'assessorament i l'impuls de la Intervenció General de la Generalitat. Aquestes actuacions de control han de comprendre una auditoria financera i de regularitat.

472. L'apartat segon de la lletra *i* de l'article 36 del TRLFPC, introduït per l'article 34 de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives, estableix que a la memòria s'haurà d'informar de les remuneracions que percep el personal directiu (només en el cas, que la fundació sigui beneficiària de subvencions atorgades per la Generalitat i els seus ens dependents).

473. Vegeu l'apartat 2.5.3.1.

474. Respecte a les obligacions informatives de les fundacions, l'article 22 bis del TRLFPC (introduït per l'article 34 de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives), n'incorpora una de nova, la d'informar al Departament d'Economia i Finances sobre les disposicions de les operacions de crèdit formalitzades i de l'aplicació que en fan, així com la informació sobre el deute viu.

Per altra banda, l'article 53 bis del TRLFPC (introduït per l'article 34 de la Llei 26/2009, de mesures fiscals, financeres i administratives) imposa als representants de la Generalitat en els òrgans de govern de les fundacions, l'obligació d'obtenir autorització abans d'emetre el vot, per a operacions d'endeutament o d'aval d'import superior al 50 % dels fons patrimonials o dels recursos propis i per a l'adquisició onerosa o gratuïta o per a l'alienació de títols representatius del capital social o per a la disminució o l'ampliació de capital de societats participades.

2.4.4. Anàlisi comparativa

1. Règim pressupostari

- Es consideren *fundacions públiques* pertanyents al *sector públic local* aquelles que s'hagin constituït amb aportació majoritària dels ens locals, o que més del 50 % de llur patrimoni fundacional estigui format amb aportacions dels ens locals o bé que més de meitat dels membres dels seus òrgans de govern siguin nomenats pels ens locals. El seu règim pressupostari serà el general de les fundacions, amb les especialitats que comporta la seva integració en el sector públic local a l'efecte del compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària. La normativa catalana de fundacions no fa cap al·lusió al pressupost –tot i la necessitat d'elaborar-lo i liquidar-lo, derivada de la normativa d'estabilitat pressupostària– per la qual cosa es pot aplicar, amb caràcter supletori, la regulació que en fa la normativa estatal, en particular el PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives. En cap cas, aquest pressupost s'integrarà en el pressupost de l'entitat local de cobertura.
- Les *fundacions del sector públic estatal* –aquelles que s'hagin constituït amb aportació majoritària dels ens locals, o que més del 50 % de llur patrimoni fundacional estigui format amb aportacions dels ens locals– elaboraran un pressupost d'acord amb el que regula l'annex II del PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives i, a més a més, hauran d'elaborar un pressupost d'explotació (previsió del compte de resultats) i un altre de capital (previsió del quadre de finançament, mentre no estiguin obligades a elaborar l'estat de fluxos d'efectiu) que s'integrarà en els pressupostos generals de l'Estat.
- Les *fundacions del sector públic de la Generalitat* (per a la determinació de la seva pertinença a aquest sector públic, s'aplicaran els mateixos criteris que els utilitzats per a les fundacions del sector públic local), també hauran d'elaborar un pressupost ajustat al règim general de fundacions i un pressupost de caràcter administratiu (no limitatiu) juntament amb una previsió del compte de pèrdues i guanys i del balanç, per a la seva integració en els pressupostos de la Generalitat.
- La totalitat de comunitats autònomes han regulat el dret de fundació, excepte Castella-la Manxa i La Rioja. Tan sols Andalusia contempla de forma explícita les fundacions del sector públic autonòmic i ho fa en els mateixos

termes que Catalunya. En la resta de comunitats autònomes per determinar la integració de les fundacions públiques en el seu sector públic s'ha de recórrer a la normativa sobre hisenda de la comunitat autònoma. Les comunitats autònomes que consideren les fundacions públiques dependents com a integrants del seu sector públic són: Andalusia, Aragó, Astúries, Canàries, Cantàbria, Castella i Lleó (excepte les constituïdes per les universitats), Castella-la Manxa, Comunitat Valenciana, Extremadura, Galícia, Madrid i Navarra. Les Balears les exclou expressament i Múrcia, el País Basc i La Rioja no les citen. El criteri general per determinar la pertinença al sector públic autonòmic és el de control financer, excepte Andalusia, Aragó i Navarra que afegeixen el control polític, i la Comunitat Valenciana i Galícia que apliquen els criteris del SEC. Castella-la Manxa i Madrid no defineixen quin ha de ser el criteri. El tipus de pressupost a integrar en els pressupostos generals de la comunitat autònoma, amb caràcter general és el d'explotació i de capital. En el cas d'Andalusia i Aragó només si reben subvencions corrents o de capital. Castella i Lleó, Castella-la Manxa, la Comunitat Valenciana i Galícia, no fan cap al·lusió al pressupost de les fundacions dependents.⁴⁷⁵

475. Les normes reguladores de les hisendes autonòmiques són les següents:

- Andalusia: Llei 5/1983, d'hisenda pública d'Andalusia.
- Aragó: Decret legislatiu 1/2000, d'hisenda d'Aragó.
- Astúries: Decret legislatiu 1/1998, de règim econòmic i pressupostari del Principat d'Astúries.
- Balears: Decret legislatiu 1/2005, de la Llei de finances de les Illes Balears.
- Canàries: Llei 11/2006, d'hisenda de Canàries.
- Cantàbria: Llei 14/2006, de finances de Cantàbria.
- Castella i Lleó: Llei 2/2006, d'hisenda i sector públic de Castella i Lleó.
- Castella-la Manxa: Decret legislatiu 2/2002, de la Llei d'hisenda de Castella i Lleó.
- Comunitat Valenciana: Decret legislatiu de 26 de juny de 1991, de la Llei d'hisenda pública de la Comunitat Valenciana.
- Extremadura: Llei 5/2007, d'hisenda d'Extremadura.
- Galícia: Decret legislatiu 1/1999, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de règim financer i pressupostari de Galícia.
- Madrid: Llei 9/1990, d'hisenda.
- Múrcia: Decret legislatiu 1/1999, de la Llei d'hisenda pública de Múrcia.
- Navarra: Llei foral 13/2007, d'hisenda de Navarra.
- País Basc: Decret legislatiu 1/1988, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals vigents sobre principis ordenadors de l'hisenda general del País Basc.
Llei 7/1997, de principis ordenadors de l'hisenda general del País Basc.
Llei 14/1994, de control econòmic i comptabilitat de l'hisenda general del País Basc.
- La Rioja: No ha desenvolupat cap normativa específica.

2. Règim comptable

- Les *fundacions del sector públic local* estan subjectes al règim de comptabilitat pública, per tant, estan obligades a retre comptes al TC i a la Sindicatura de Comptes, (en el cas de les fundacions públiques locals catalanes). El seu règim comptable serà el mateix que el de la resta de fundacions privades i serà el definit en la secció segona del capítol III del títol III de la LCCC i al Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, adaptat al PGC.
- Les *fundacions del sector públic estatal* estaran obligades a retre comptes al TC, a través de la IGAE. A més a més, hauran de publicar un resum dels comptes en els termes fixats en la Resolució de la IGAE de 14 de setembre del 2009. Els comptes anuals s'integraran en el compte general de l'Estat a través del compte general de les fundacions estatals consolidat. Les fundacions del sector públic estatal estaran subjectes a auditoria pública a càrrec de la IGAE. El model comptable serà l'establert al PGC adaptat a les entitats sense finalitats lucratives.
- Les *fundacions en les quals participa la Generalitat* hauran de retre comptes a la Sindicatura de Comptes. El model comptable serà el definit a la secció segona del capítol III del títol III de la LCCC i al Pla de comptabilitat de les fundacions i les associacions subjectes a la legislació de la Generalitat de Catalunya, adaptat al PGC, si bé en la memòria s'haurà d'incloure la informació a què fan referència les instruccions conjuntes de la Intervenció General, la Direcció General de Pressupostos i la Direcció General del Patrimoni de la Generalitat de Catalunya, de 15 de juliol del 2009, sobre alguns aspectes pressupostaris i comptables de determinades entitats del sector públic de la Generalitat de Catalunya. Les fundacions dependents de la Generalitat poden establir òrgans propis de control econòmic i financer intern, sota la coordinació, inspecció, assessorament i impuls de la Intervenció General de la Generalitat. Aquestes actuacions de control han de comprendre una auditoria financera i de regularitat.
- Les fundacions dependents de la resta de comunitats autònomes que s'integrin en el seu respectiu sector públic estaran subjectes al règim de comptabilitat pública, excepte les de Galícia i el País Basc (el règim de

comptabilitat pública només s'aplica a les entitats subjectes al dret públic), Castella-la Manxa (només estaran subjectes a aquest règim si es tracta d'entitats de no mercat). Les comunitats de Múrcia, Navarra i La Rioja no es pronuncien sobre aquesta qüestió. Tan sols en els casos de Canàries, Cantàbria, Castella i Lleó i Extremadura, els comptes anuals de les fundacions dependents s'integren en el compte general de la comunitat.

Bibliografia

- ALONSO C., (2003). “Ens de caràcter associatiu: consorcis, mancomunitats i comunitats de municipis”. Ponència de la jornada Ens Instrumentals en el Sector Local Català. Diputació de Barcelona. 11 de desembre del 2003.
- ALONSO C., (2002). *Manual del secretario. Teoría y práctica del derecho municipal*. Atelier.
- BALLESTEROS A., BALLESTEROS M., (2005) *Manual de gestión de servicios públicos locales*. El Consultor.
- BOSH F., LARRAINZAR J. M., “Els sistemes pressupostaris, comprables, de control intern i extern ens els ens instrumentals dels subsector públic local de Catalunya” Ponència de la jornada Ens Instrumentals en el Sector Local Català. Diputació de Barcelona. 11 de desembre del 2003.
- BUSQUETS LOPEZ M. A., (2007) “Estudio sobre los criterios a seguir en los expedientes de transferencias a consorcios y fundaciones”. *Revista Auditoria Pública*. Núm. 43.
- CABRA de LUNA M. A., (2001) “Regulación y funcionamiento de las fundaciones. Las fundaciones de titularidad pública. Especial referencia a las fundaciones sanitarias”. *Revista Española de Control Externo*. Vol. 3 Núm. 8.
- CASTILLO BLANCO F., (1991) “Los consorcios de entidades locales: Análisis y valoración a la luz de la nueva legislación de régimen local”. *Revista de Administración Pública*. Núm. 124. Gener-abril. 1991.
- CHICO MARTINEZ F., (2001) “Una nebulosa llamada consorcio” *Revista Auditoria Pública*. Núm. 2.
- CUENCA A. (2008) “Los principios de estabilidad presupuestaria en su aplicación a les entidades locales”. *Revista Española de Control Externo*. Núm. 29.
- CIRCULAR 1/2008, de 3 de març, de la Junta Consultiva de Contractació Administrativa de la CA d'Aragó. “Alcance subjetivo de la aplicación de la Ley de contratos del sector público y del régimen de contratación aplicable.”

- CONSUEGRA REVELTA M. A., (2004) “La utilización instrumental de las fundaciones por las administraciones públicas”. Núm. 34.
- FUERTES F., PIZARRO J. M., SOLA A., (2006) Código de fundaciones. Editorial Thomson, Aranzadi. 2a Edició.
- CUENTAS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. (2007). Intervenció General de l'Administració de l'Estat. Ministeri d'Economia i Hisenda.
- D'ANJOU J. (1999) “Los consorcios. La importante sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1999” (Art. 39, paràgraf segon, de la LRBRL). El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados n. 23, ref. 3671/1999, pàg. 3671, vol. 2.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN FINANCIERA CON LAS CA Y CON LAS EL (2009). “Inventario de entes dependientes de las comunidades autónomas. Situación a 1 de enero del 2009”. Ministeri d'Economia i Hisenda.
- EMBID IRUJO J. M., (2003). “Notas sobre el régimen jurídico de las entidades sin ánimo de lucro, su estructura interna y la responsabilidad de sus órganos gestores (especial referencia a las fundaciones)”. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*. Núm. 7.
- FERNANDEZ A., (2008) “Estabilidad Presupuestaria y entidades locales: una visión de conjunto”. *Revista Española de Control Externo*. Núm. 29.
- FERNANDEZ DE LIENCRE M. T. *Nuevas fórmulas de ejecución del planeamiento urbanístico. La actuación urbanística a través de consorcios urbanísticos y los convenios urbanísticos. El caso de Leganés*. (Madrid)
- GARCÉS SANAGUSTIN M. “El control economicofinanciero de los consorcios: tendencias y alternativas”. *Revista Análisis IGAE*.
- GARCIA CASTELLVÍ, A. (2006). *La contabilidad de las fundaciones y asociaciones*. Gestión 2000 (ACCID).
- GENERALITAT DE CATALUNYA (2009). Avantprojecte dels pressupostos de la Generalitat de Catalunya per al 2010. Conselleria d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. (2007) “Sector público empresarial y fundacional. Composición y estructura”. Ministeri d'Economia i Hisenda.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2007). “Fundaciones estatales. informe económico financiero 2007”. Ministeri d'Economia i Hisenda.

- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2007) “Informe económico financiero sobre empresas estatales”. Ministeri d’Economia i Hisenda.
- INTRUCCIÓN 1/2008, de 5 de febrero, “Contratación de las fundaciones del sector público estatal, sociedades mercantiles estatales y entidades públicas empresariales dependientes de la Administración General del Estado. Ministerio de Justicia.”
- ITURRIAGA URBISONDO F. J., (2006). “El ámbito jurídico de la cooperación transfronteriza de las entidades locales españolas”. *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*.
- KONINCKX FRASQUET i altres. “Personal de gestión local”, *Aranzadi*, 2008.
- LA TORRE MARTINEZ J. (2008). “Nueva regulación del régimen jurídico de las fundaciones catalanas”. Conferencia sessió organitzada per la Direcció General de Dret i d’Entitats Jurídiques. Departament de Justícia de la Generalitat de Catalunya.
- LLISET I BORRELL F. I LLISET I CANELLES A. (1995). “Obres, activitats i serveis dels ens locals”. Bayer Hnos. SA.
- LOPEZ-QUIÑONES, L. (2001) “Régimen jurídico de las fundaciones estatales y la incidencia del mismo en la reforma de la Ley de fundaciones”. *Revista Española de Control Externo*. Vol. 3. Núm 9.
- MARTINEZ-ALONSO CAMPS, J.L., (2005) “Las personificaciones instrumentales autonómicas: organismos autónomos, entidades públicas, consorcios, sociedades mercantiles y fundaciones públicas autónomas”. VII Congreso Español de Ciencia Política de la Administración, Democracia y Buen Gobierno. Madrid.
- MARTINEZ-ALONSO CAMPS, J.L., (2007). “Los servicios públicos locales: concepto, configuración y análisis aplicado”. Bayer Hnos. SA.
- MAS RICO J. (2003). “Los consorcios locales. Una ojeada a la doctrina y a la jurisprudencia”. *Revista de Estudios Locales CUNAL*, núm. 68.
- MALALET M., MARSAL, M. (2005) “Las fundaciones de iniciativa pública: un régimen jurídico en construcción. La singularidad de las fundaciones locales”. Fundació Carles Pi i Sunyer. Col·lecció Estudis. Núm. 20.
- MAURI J., (2003) “El particularisme de les relacions de treball en els ens instrumentals del sector local. Ponència de la Jornada Ens Instrumentals en el Sector Local Català. Diputació de Barcelona. 11 de desembre del 2003.
- ORTIZ VAAMONTE S., (2004) “El levantamiento del velo en el derecho administrativo”. La Ley.

- PANÉ, O., FRANCESC, J. M. 2001 "Consortios, fundaciones y empresas públicas en atención primaria. Revista Cuadernos de Gestión". Núm. Enero 2001.
- PEREZ CRISTOBAL, J. (1995), "Régimen fiscal de las fundaciones y de las entidades sin fines lucrativos; aspectos básicos y consideraciones valorativas". Revista actualidad tributaria, Num. 23/5 junio.
- RAMOS GALLARÍN, J., CICUENDEZ SANTAMARIA, R. (2005) "La dimensión institucional de las relaciones autonomicolocales en un contexto de gobierno multinivel". VII Congreso Español de Ciencia Política de la Administración, Democracia y Buen Gobierno. Madrid
- REVISTA ECONOMICA DE CATALUNYA, (2003) Monogràfic. "La Fundació en la societat actual". Núm. 47. Any 2003. Diversos autors.
- RIOS SANAGUSTÍN, (2006) "Los consorcios locales: una aproximación a su naturaleza y régimen jurídico". El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados n. 23, ref. 4137/2006, pàg. 4137, vol. 3.
- RODRIGUEZ GUTIERREZ, F., (2005) "Comarcas, consorcios y otras experiencias innovadoras de cooperación territorial en España". Boletín de la Asociación de Geógrafos Españoles (AGE). Núm 29. 2005. Pág. 177-1999.
- RODRIGO J. (2003). "Altres ens instrumentals: organismes autònoms, fundacions i altres." Ponència de la jornada Ens Instrumentals en el Sector Local Català. Diputació de Barcelona. 11 de desembre del 2003.
- SAGALÉS GUILLAMÓN, J. R. (2004). "La elaboración de las cuentas de las entidades locales". Bayer Hnos. SA.
- SOSA WAGNER, F. (1999). "La gestión de los servicios públicos locales". Civitas.
- SUEIRAS PASCUAL, M., (2005). "Delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del TRLCAP. Especial referencia a las fundaciones del sector público (estatal)". Revista Auditoria Pública. Núm. 34.
- TORIBIO LEMES M., (1975) "*Financiación de consorcios locales*". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. IV, núm 14. Octubre-diciembre 1975, pàg. 609-622.
- VARELA ÁLVARES, E. J. (2005) "Análisis de la modernización de la gestión pública local desde las relaciones intergubernamentales transfronterizas: una nueva governance en la gestión pública local a través de las cartas de servicios en Galicia y el norte de Portugal". VII Congreso Español de Ciencia Política de la Administración, Democracia y Buen Gobierno. Madrid 2005.