

CONTABILIDAD PATRIMONIAL (*)

El dominio fiscal: su concepto y carácter

Ya sabemos que la separación entre recursos ordinarios y extraordinarios no es absoluta, pues en la práctica se cubren a menudo necesidades ordinarias con recursos extraordinarios procedentes de la venta del dominio fiscal o de la emisión de Deuda pública. Este es un proceder insano, que sólo puede justificarse por la necesidad. Una economía financiera ordenada ha de procurar que los gastos ordinarios, permanentes y periódicos se cubran con ingresos cuya cuantía y periodicidad se puedan calcular de antemano, mientras que para atender a las necesidades de carácter extraordinario se han de buscar recursos especiales de la misma naturaleza, apropiados al caso concreto: nuevos impuestos, enajenación del dominio fiscal, emisión de empréstitos.

Los bienes que posee el Estado o cualquier otro ente político forman el *dominio*, cuyo origen se remonta al Estado patrimonial, en que los príncipes satisfacían las necesidades públicas con los recursos prudentes de sus bienes patrimoniales. Las llamadas *regalías* y los impuestos constituían medios supletorios, que fueron apareciendo en defecto de aquéllos.

El dominio se divide en privado o fiscal y público, aunque esta clasificación eminentemente financiera no suele coincidir con la aceptada por los juristas y con la que consigna la legislación civil. El dominio fiscal es productivo y alienable; el dominio público, por el contrario, suele ser improductivo e inaliena-

(*) Del libro "Tratado de Presupuestos y Contabilidad Municipal", recientemente publicado por el Instituto de Estudios de Administración Local.

ble. Las tierras, minas, bosques, etc., forman parte del dominio fiscal; las carreteras, edificios públicos, etc., son del dominio público.

Cuando se trata de las entidades locales, el dominio fiscal comprende los bienes comunales y los de propios, distinción que no nos interesa en su aspecto jurídico. "El economista—dice Flora—debe abandonar todo criterio jurídico en este extremo y apoyarse únicamente en consideraciones de índole económica." El dominio fiscal lo posee una entidad local en las mismas condiciones que los particulares, y esto explica que rindan un beneficio, que por lo general sean enajenables los bienes que lo integran y que se hallen sujetos a la ley de la libre concurrencia.

Frente a las enseñanzas de Adam Smith y de la escuela liberal, refractarios a la posesión de bienes por las entidades públicas, los escritores alemanes, por el contrario, son partidarios del dominio fiscal y opuestos a su enajenación, porque con ello se disminuyen los recursos con que la Hacienda cuenta sin gravar la de los particulares; daña al crédito de la entidad de que se trate: influye de manera desfavorable sobre el valor venal de los fondos y finalmente renuncia el Estado, la Provincia o el Municipio a una fuente perenne de ingresos como es la renta de la tierra. Una buena política económica sería, pues, aquella que opusiera dificultades a la venta del dominio fiscal de las provincias y los pueblos y que se dirigiera a fomentar y conservar el patrimonio municipal.

La ley Municipal de 1935 daba demasiadas facilidades a las Corporaciones locales para la enajenación de sus bienes propios, siendo de lamentar en ella la no intervención en estos asuntos del Ministerio de Hacienda, que se ha preocupado, con frecuencia más que las propias entidades, de los intereses de los pueblos. Pero por muchas que fueran esas facilidades resultaría evidente que de ellas no se debería hacer uso sino en circunstancias verdaderamente extraordinarias, para hacer frente a necesidades de ese carácter. Menos mal que se han restablecido las prohibiciones y limitaciones anteriores a la publicación de la ley Municipal. Las Diputaciones provinciales y los Ayuntamientos, a tenor del Real decreto de 2 de abril de 1930, no pueden enajenar sus bienes patrimoniales sin obtener la previa conformidad del Ministerio de Hacienda. Según la Real orden de 15 de junio siguiente, 45

tales acuerdos no serán ejecutivos sin la aprobación del Ministerio de la Gobernación, oyendo previamente al de Hacienda. Estos preceptos los consideramos hoy en pleno vigor.

Patrimonio municipal: su concepto

A tenor del art. 147 de la ley Municipal de 1935, constituye el patrimonio municipal el conjunto de bienes, derechos y acciones pertenecientes al Municipio. Los bienes municipales se clasifican en bienes de uso público y patrimoniales, y éstos en propios y comunales. Son de uso público los que determina el párrafo del art. 344 del Código Civil; los restantes bienes son patrimoniales, y serán comunales cuando se disfruten gratuita y exclusivamente por los vecinos, y de propios, cuando se destinen directamente a satisfacer necesidades del Municipio o a la realización de servicios municipales.

Código civil.—Art. 344. Son bienes de uso público en las provincias y los pueblos los caminos provinciales y los vecinales, las plazas, calles, fuentes y aguas públicas, los paseos y las obras públicas y de servicio general, costeadas por los mismos pueblos o provincias.

Los bienes de uso público son aquellos que pueden usarse libremente por todos los vecinos o forasteros, con un disfrute general que sólo pueda ser limitado por las reglas u ordenanzas del aprovechamiento. (S. de 17 de diciembre.)

Son *bienes comunales* los que pertenecen al Municipio con destino exclusivo a sus vecinos, caracterizándose por su aprovechamiento común, individual, ininterrumpido, libre y generalmente gratuito por dichos vecinos del pueblo, lo que no es obstáculo para que los Ayuntamientos, con carácter extraordinario, destinen los productos de los aprovechamientos a cubrir atenciones de sus presupuestos. (S. de 2 de febrero de 1907.)

Por *bienes patrimoniales o propios* han de entenderse aquellos que posee el Municipio a título de propietario privado, destinándose, bien a satisfacer necesidades de su personalidad jurídica o bien a sus propios servicios municipales. (S. de 26 de octubre de 1911. *Gaceta* 26 enero 1912.)

En algunas ocasiones se ha reconocido el derecho de los propietarios no vecinos al aprovechamiento. (S. 24 febrero 1926,

Ecuación del patrimonio: Activo y Pasivo

Un problema fundamental de todo negocio y, por tanto, de la Contabilidad, es el de la determinación exacta del patrimonio y sus alteraciones. Lo integran dos elementos: Activo y Pasivo.

El activo es el conjunto de bienes de todas clases que posee el
46 sujeto contable; el pasivo es la suma de deudas u obligaciones

que pesan sobre dicho sujeto. La diferencia entre el Activo y el Pasivo es el patrimonio.

Activo — Pasivo = Patrimonio.

Activo = Pasivo + Patrimonio.

Podría decirse que, en definitiva, el patrimonio es la parte del activo que no está afectada por deudas u obligaciones. Cuando el patrimonio aumenta es que se han obtenido beneficios; si, por el contrario, disminuye habrá habido pérdidas.

En la Contabilidad municipal la ecuación del patrimonio es muy sencilla. Si no existen deudas o cargas será:

Activo = Patrimonio.

No comprenderá el activo ninguna partida de ingresos de presupuestos ni las cuentas de Caja, Cliente, Mercancías y otras muchas propias de la Contabilidad mercantil; por lo general, abarcará únicamente lo que se denomina “Inmovilizado” o “Activo permanente”, es decir, un conjunto de bienes y derechos que no se destinan a la venta o especulación. Entre ellos, el mobiliario, los edificios, terrenos y otros elementos análogos. Generalmente sus elementos son: Urbana, Rústica, Valores, otros bienes, y así se reflejan en las estadísticas.

Las deudas y cargas formarán el pasivo del Municipio; por lo común de largo vencimiento, por lo que exactamente les es aplicable la expresión “pasivo permanente”, que únicamente se refiere a los préstamos o empréstitos contraídos y a los gravámenes a que están afectas las propiedades y derechos, sin que comprenda las obligaciones pendientes de pago por servicios realizados ni gasto alguno obligatorio o voluntario propio del presupuesto.

Representación contable: sistema generalmente seguido

¿Debe figurar la cuenta de Capital en Contabilidad? Esa es la cuestión que se ha planteado muchas veces, acerca de la cual se ha discutido largamente y que, sin embargo, aun está por resolver. En efecto, no siendo dicha cuenta de “movimiento”, puesto que no da lugar, por lo general, a ingresos y pagos, parece a primera vista que no debe figurar en la Contabilidad de cada ejercicio.

Examinada detenidamente la cuestión, Soriano Villarroje 47

(*Tratado de Contabilidad*, 1908, pág. 144) opina que en cada ejercicio debe hacerse figurar esa cuenta bajo el epígrafe genérico de *Valores independientes del presupuesto*.

Al efecto se pasarían los asientos en la siguiente forma:

1.° Debitar *Propiedades y Derechos* con crédito a *Valores independientes del Presupuesto*, por el valor total que en el inventario resulte del mobiliario, fincas, acciones y derechos de toda clase que constituyen el Haber o Activo del Municipio.

Propiedades y derechos

a *Valores independientes del Presupuesto*.

2.° Si en dicho inventario aparece alguna obligación del Municipio, se le acreditará con cargo a *Valores independientes*.

Valores independientes del Presupuesto a Préstamos.

Esa forma de contabilización no es correcta, porque la agrupación "Valores independientes (o auxiliares) del Presupuesto" no debe comprender las operaciones relativas al patrimonio municipal. Corrientemente se ha temido confundir el patrimonio municipal con el patrimonio fiscal o administrativo, conceptos muy distintos, no diferenciados bien por el autor citado ni por otros, pues el fiscal se refiere al Haber del Municipio y abarca tanto las rentas y bienes del patrimonio o dominio propiamente dicho, como todos los recursos del Presupuesto de ingresos. Podría decirse que el patrimonio administrativo o fiscal coincide con el concepto legal de Hacienda pública o local. El patrimonio municipal es un concepto muy restringido; lo constituye, en su parte activa, con arreglo al art. 310 del Estatuto, y será la base primordial de su Hacienda, el conjunto de bienes, derechos y acciones que pertenecen a un Municipio, al común de sus vecinos o a los establecimientos municipales de beneficencia e instrucción u otros análogos que dependen del Ayuntamiento. En definitiva, patrimonio propiamente dicho es lo mismo que *dominio privado*. (399).

La cuenta de Capital en las Contabilidades especulativas

Esta cuenta es el resumen y la base de toda contabilidad, pues el objeto de las transacciones que realiza todo comerciante 48 tiene por fin directo y principal el aumento de dicho capital.

En el sentido lato de la palabra se entiende por *Capital* el exceso del *Activo* sobre el *Pasivo*, es decir, el líquido que posee una persona después de cubiertas todas sus deudas. Corrientemente el empresario individual altera su capital al terminar cada ejercicio, y al reanudar las operaciones abona a la cuenta de Capital de todos los valores que constituyen el Activo y la carga de todos los del Pasivo; su saldo representará el Capital líquido. En ella se registran, en definitiva, la situación y variaciones (aumentos o disminuciones) que el capital del sujeto de la contabilidad experimenta en los sucesivos períodos o ejercicios económicos; es decir, es su misión el dar a conocer la *situación económica* del capital.

Parte del capital de la empresa individual suele estar representado, además, por cuentas de "Reservas". En estos casos se conserva la cuenta de Capital con el valor con que se empieza el negocio, sin llevar a la misma, ni siquiera el resultado del ejercicio. Entonces, caso de no retirar tal ganancia del negocio, se lleva el resultado a una nueva cuenta, llamada "Reservas", la cual, evidentemente, no es más que una segunda cuenta de capital, estando dado el capital verdadero por la suma de la cuenta de capital inicial y la cuenta de Reservas.

Cuando se trata de sociedades ha de respetarse el principio de la *invariabilidad del capital*. Las ganancias no aumentan el capital, que es fijo. Las cuentas de reservas están preceptuadas por los estatutos, en los que se determina su cuantía o porcentaje de los beneficios anuales; son las reservas *estatutarias*, a las que hay que añadir las *legales* (impuestas por las leyes mercantiles o tributarias) y las *extraestatutarias*, acordadas voluntariamente. En las grandes empresas anónimas se habla también del *Capital-Acciones* y del *Capital-Obligaciones*.

Cuenta del Patrimonio municipal: exactitud de este título

Fácilmente se comprende que ninguno de dichos títulos son apropiados para la contabilidad del patrimonio municipal. Pero podemos preguntarnos: ¿lo es efectivamente el título "Valores independientes del Presupuesto"? ¿Es posible confundir en una sola cuenta, como actualmente se hace en muchas Corporaciones locales, cosas tan diversas como los depósitos y fianzas, ingresos retenidos para la Hacienda pública, etc., y, además, las operaciones de capital? Una buena organización con-

table exige la separación de cuentas. El que el título "Capital" no sea apropiado no quiere decir que deba prescindirse de otro más en armonía con el fin administrativo de la Contabilidad municipal. Ese título no puede ser otro que el de "Patrimonio municipal".

En una circular muy antigua (de 29 de diciembre de 1886), la Dirección General de Administración Local decía: "La contabilidad y la administración no serán perfectas mientras no se abra la cuenta de *Capital* y figure en los libros, cuentas y balances de situación de las Corporaciones." Eso mismo decimos ahora nosotros, pero no sobre la cuenta de *Capital*, sino sobre la de *Patrimonio municipal*. En definitiva, será ésta una cuenta de capital, pero al cambiarle la denominación conseguimos un título que responde a su verdadero objeto, sin confundirla con los Valores independientes o auxiliares del Presupuesto ni con las operaciones y cuentas del presupuesto.

Motivos de cargo y abono

La contabilidad patrimonial parte del inventario anual o inventario rectificado, en el cual se han agrupado convenientemente todos los valores activos y pasivos. La contabilidad municipal partirá, pues, del siguiente asiento si se lleva por partida doble:

(1) *Propiedades y derechos* a *Patrimonio municipal*

por el importe del capital activo al comenzar el ejercicio económico, detallando los saldos de las cuentas del grupo.

A continuación se efectuará otro de

(2) *Patrimonio municipal* a *Préstamos y gravámenes*

por el importe del pasivo patrimonial en la misma fecha y con el mismo detalle.

De esta manera habremos abonado a "Patrimonio municipal" el Activo y cargado el Pasivo, con lo que en seguida dará por diferencia o saldo el patrimonio neto o líquido. Claro es que ambos asientos pueden reducirse a uno solo, que, por lo general, será de

(3) *Propiedades y derechos* a *Varios*

siendo acreedoras las de "Préstamos y gravámenes" y "Patrimonio municipal", esta última por la diferencia entre una y otra.

A tenor de la regla 19 de la Circular de 1 de junio de 1886, en el libro Diario se insertarán por primera partida al empezar el año económico los resultados del balance del año anterior mediante el asiento de

PROPIEDADES Y DERECHOS a CAPITAL

consignándose el resultado del inventario de bienes que pertenezcan al Municipio. Si hubiera títulos representativos de alguna deuda municipal se hará otro asiento, expresando:

CAPITAL a PRESTAMO

Como se ve el criterio de la Dirección General de Administración Local ha sido respetado por nosotros, pues las pequeñas diferencias en los títulos de las cuentas no afectan a la cuestión de fondo.

Los aumentos de valor y las altas por nuevas incorporaciones de bienes al inventario, originarán un asiento análogo al (1). Las disminuciones de valor y las bajas, un asiento inverso.

Los aumentos por nuevas deudas o cargas, causarán asientos análogos al (2), e inversamente, asientos contrarios, por las disminuciones de dichas cargas o deudas. Tanto en el caso de ventas como en el de compra de bienes o valores se efectuará, a continuación del asiento dicho, otro de Contabilidad presupuestaria, para cargar o abonar el Depositario el importe de lo recibido o satisfecho con abono o cargo a la cuenta del capítulo correspondiente del Presupuesto de ingresos o de gastos. De esta manera es como queda establecido el nexo entre ambas contabilidades en cuanto a las altas y bajas producidas en el patrimonio municipal. En definitiva: la cuenta de "Patrimonio municipal" se adeuda por el importe del activo patrimonial y sus aumentos y por las disminuciones del pasivo, y se abona por el importe del pasivo patrimonial y sus aumentos, y por las bajas en el activo. Así, pues, no respetamos el principio de la invariabilidad del capital o patrimonio, que en las sociedades ofrece tanto interés y que con mayor motivo se impone en las anónimas. Ello es consecuencia de la inexistencia de cuentas diferenciales en las contabilidades administrativas.

Intimo enlace entre la Contabilidad patrimonial y la de presupuestos

Las rentas o productos de los bienes, valores y derechos que figuran relacionados en el Inventario bajo el título general de "Propiedades y Derechos" (Activo patrimonial) son recursos propios de la Hacienda municipal y, como tales, aparecerán en el

presupuesto ordinario de ingresos. Análogamente, calculados los gastos de conservación y explotación, en su caso, de tales bienes, habrán de figurar en el presupuesto ordinario de gastos. Con cargo al presupuesto ordinario de gastos se satisfarán los intereses y capitales de las deudas contraídas y las cargas que pesen sobre el Municipio, figurando el importe de los capitales pendientes de reembolso en el inventario bajo el título de “Préstamos y gravámenes” (Pasivo patrimonial).

Los gastos de primer establecimiento relativos a la construcción de escuelas, hospitales, etc., y los de ampliación y mejora de tales edificios, figurarán en un presupuesto extraordinario; los gastos de entretenimiento y conservación son propios del presupuesto ordinario. Dichos bienes, por su valor actual, figurarán en el inventario bajo el título de “Propiedades y Derechos”, al que serán incorporados cuando pasen a formar parte del patrimonio. Vemos, pues, que se hallan íntimamente relacionadas las Contabilidades Patrimonial y de Presupuestos, registrándose en ésta todas las operaciones que signifiquen entrada o salida de fondos con motivo de las alteraciones en el patrimonio y del servicio regular de realización de créditos y débitos. Este nexo se advierte también con la contabilidad de valores auxiliares, puesto que el Depositario ha de custodiar los títulos o valores **nominales del Ayuntamiento**.

No debemos olvidar nunca que a tenor del art. 308 del Estatuto municipal, la Hacienda de los Municipios se formará con los siguientes recursos:

1.º Rentas, productos, intereses o cupones de bienes, títulos, inscripciones, créditos y demás derechos integrantes del patrimonio municipal o de los establecimientos que dependan del Ayuntamiento, salvo, en cuanto a estos últimos, los derechos de Patronato u otros análogos.

2.º El rendimiento de aprovechamiento de bienes comunales que, cuando proceda, sean enajenados o distribuidos a título oneroso entre los vecinos.

Es decir, que en primer término figura el rendimiento del patrimonio municipal. En ello insiste el artículo 19 del Reglamento
52 de Hacienda municipal.

Grupo de cuentas que integran las propiedades y derechos

Ya hemos visto que la cuenta general de "Propiedades y Derechos" representa todo el activo patrimonial; pero es necesario analizar sus diversos elementos. El Municipio puede poseer bienes muebles e inmuebles de diverso orden, y derechos y acciones de carácter activo. En los asientos estudiados al tratar de los motivos de cargo y abono a la cuenta de "Patrimonio municipal", será necesario especificar las cuentas parciales del activo que originan las anotaciones. Generalmente (y así lo hallamos en las estadísticas) se hacen cuatro grupos: Fincas rústicas, Fincas urbanas, Valores nominales, Otros bienes.

Los valores, muebles e inmuebles, serán diferentes de una Corporación a otra; pero, indudablemente, los títulos más frecuentes serán los que a continuación se detallan, si especificamos aún más que en las estadísticas.

Mobiliario inventariable

En la Secretaría municipal y en la Intervención de fondos deben obrar relaciones detalladas del mobiliario existente en las diversas dependencias, valorados a precio de compra. Estas relaciones de mesas, sillas, máquinas de escribir y de calcular, etc., no es necesario que se incorporen con todo detalle al inventario, bastando con un extracto y la referencia a las mismas. La cuenta de Mobiliario se cargará por el importe que resulte de esas relaciones y las nuevas adquisiciones, como igualmente por los gastos de reparación o de transformación. Es posible hacer aquí la distinción, corriente en contabilidad general, entre gastos de poca importancia o reparaciones que no impliquen aumento de valor, y gastos de transformaciones que realmente produzcan un aumento en el valor de tales elementos del activo, pues en este último caso es solamente cuando aumenta el patrimonio. Se acredita la cuenta en los casos de destrucción o venta, y debe ser amortizada anualmente aplicando, por lo general, un 10 por 100 sobre el precio de coste. Es una buena práctica la de exigir que por los Jefes encargados de todos los servicios, y al tiempo de rectificar el Inventario, se proceda a confeccionar un inventario de moblaje, útiles, herramientas y demás efectos muebles que posea el servicio o dependencia, así como de las nuevas adquisiciones que se realicen, todo ello bajo la exclusiva y directa responsabili-

dad del Jefe o encargado de los servicios. De dichos inventarios y de sus modificaciones se remitirá copia certificada y visada por el Delegado correspondiente, o el Alcade, en su defecto, a la Secretaría y a la Intervención municipal.

Fondos públicos y Valores industriales

Los valores de esta clase que el Municipio posea no son nunca mercaderías. Cuando se trata de una empresa los títulos en cartera pueden representar simplemente una colocación de fondos; otras veces, se adquieren con fines especulativos. Las entidades locales nunca especulan con los valores que poseen, que significan la colocación de capitales para aumentar el patrimonio. Por lo tanto, deben valorarse al precio de compra, tanto más cuanto que se tratará siempre de valores de primer orden no sujetos a grandes fluctuaciones. Si algunos de esos títulos fuese amortizado, se datará su importe, originando operación análoga el caso de venta. El Depositario se ha de preocupar del cobro puntual de los cupones y títulos amortizados, cuyos ingresos se reflejan en Contabilidad presupuestaria.

Inscripciones intransferibles

Bajo este título se comprenderán las que posea el Municipio, por su valor nominal, no siendo objeto de data sino en los casos extraordinarios de enajenación y transformación por títulos al portador, con los requisitos legales.

Fincas rústicas

Al rectificar el Inventario, y en todo momento, figurarán las fincas rústicas por el precio primitivo o de compra. Los terrenos, solares, etc., que posea el Municipio y que constituyen el contenido de esta cuenta, no serán objeto de depreciación o amortización manteniéndose, pues, su cifra en los inventarios y balances de situación. Frecuentemente adquieren una plusvalía cuya contabilización no es recomendable.

Fincas urbanas

En cuanto a la valoración de los edificios y construcciones se repite lo dicho para las fincas rústicas. Pero en las urbanas será
54 preciso aplicar un coeficiente de amortización, con el máximo de

5 por 100 anual o un tanto por 100 inferior si no están afectas directamente a explotación alguna. En toda clase de bienes inmuebles deben siempre distinguirse los comunales de los propios.

Otras cuentas

Además, el Municipio puede poseer semovientes, carruajes, etcétera, para cuyos valores será preciso abrir las cuentas oportunas, que se adeudarán por el precio de compra. Los coches y arreos deben experimentar una amortización basada en su duración probable. Tratándose de semovientes, se ha de tener en cuenta las depreciaciones causadas por la edad. Los derechos y acciones de carácter activo deben ser valorados por su importe exacto, o al menos, por el más aproximado.

Grupo de cuentas que integran los préstamos y gravámenes

La cuenta general de "Préstamos y gravámenes" representa el pasivo patrimonial, cuyos distintos elementos serán objeto de cuentas particulares, entre las cuales destaca la de "Empréstitos", que será abonada al emitirse los títulos por el valor nominal de los mismos, y adeudada sucesivamente por las amortizaciones que se efectúen. Su saldo representará el valor nominal de los títulos vivos pendientes de reembolso. La cuenta de "Cargas o gravámenes" representará las que pesen sobre el Municipio, hasta su total extinción. Cuenta de este grupo es la de "Amortizaciones", de que trataremos seguidamente.

Por lo general, los bienes de las Corporaciones locales están sujetos al *impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas*, a razón del 0,25 por 100 de su valor comprobado. Gozan de exención, según el art. 264 del Reglamento del impuesto de Derechos Reales del 29 de marzo de 1941, los bienes de uso público de las provincias o de los pueblos comprendidos en el artículo 344, párrafo primero del Código Civil, los bienes de aprovechamiento común y las dehesas boyales, las casas-palacio de las Diputaciones Provinciales, las Casas Consistoriales, escuelas públicas y las cárceles y casas de corrección, igualmente de carácter público, etc. Los Municipios adoptados con arreglo a lo dispuesto en la ley de 1940 están exentos del expresado impuesto, que se exige anualmente del valor comprobado en todos los bienes muebles e inmuebles, con sujeción a las normas del título tercero del expresado Reglamento.

Inmovilización del activo patrimonial

En el lenguaje contable se consideran como valores inmovilizados no sólo los inmuebles, sino también los valores "no disponibles", aquellos que no son objeto de transacciones comer- 55

ciales, que la empresa conserva, inmovilizados, como necesarios a su explotación (Batardón). Según este autor, en el grupo de las inmovilizaciones es preciso distinguir: a) Los valores representados por objetos reales, tales como inmuebles, mobiliario, etcétera. Son las inmovilizaciones *materiales* que experimentan una disminución de valor ocasionada por el uso, y b) Las inmovilizaciones *inmateriales*, tales como patentes, concesiones, gastos de constitución, etc., que representan gastos efectuados al comenzar la empresa y que se hacen figurar en el Activo porque no sería justo hacer que los soportara sólo el primer ejercicio, como si fueran gastos generales. Tales gastos aprovechan a la empresa, si no durante toda su vida comercial, a lo menos durante algunos años; cada ejercicio soportará una parte de estos gastos, los cuales desaparecerán, así, por imputación a las cargas anuales. Estas cuentan experimentan, pues, como las inmovilizaciones materiales, una disminución progresiva.

La mayor parte del activo patrimonial del Municipio pertenece al grupo de las inmovilizaciones, pero no porque sea necesario a ninguna explotación, sino por precepto legal, porque es preciso a su propia existencia. Cualquier empresa puede disponer de sus valores materiales para realizarlos en caso de extrema necesidad; el Municipio, por lo general, no deberá enajenar su patrimonio, y ha de cuidar de conservarlo, ampliarlo y administrarlo rectamente. Aun cuando la ley no dispone nada sobre ello, es indudable que si la amortización expresa la depreciación real y efectiva experimentada por los valores activos inmovilizados, han de aplicarse a las propiedades y derechos que forman el activo patrimonial del Municipio los mismos principios que en este orden rigen para las empresas.

Amortización del Inmovilizado

Las empresas realizan las amortizaciones con cargo a "Pérdidas y Ganancias" o sus divisionarias, en el momento de la regularización de cuentas, al fin del ejercicio, pero antes de establecer el balance de inventario. Ninguna empresa, ya sea individual o colectiva, puede presentar un inventario sincero si no aplica a sus cuentas de Activo los principios de la amortización. Las leyes fiscales consideran como gasto deducible de los beneficios para determinar el beneficio neto tributable las amortiza-

ciones sinceras y bien contabilizadas. Pero es que, sin perjuicio de tales ventajas, hoy se presenta como una necesidad ineludible, como una obligación, la cuestión de las amortizaciones.

Cuando se trata de las entidades locales, también tiene su importancia la necesidad de redactar un inventario sincero. La ley Municipal dice solamente que "de los bienes patrimoniales formarán los Ayuntamientos un inventario valorado" sin fijar reglas de estimación. Mas es indudable que no se opone al carácter obligatorio de la amortización.

Elección de procedimiento

Los sistemas o procedimientos conocidos son tres: a) amortización creciente; b) amortización constante; c) amortización decreciente, cuyas ventajas e inconvenientes se estudian en Contabilidad general. En el caso de las entidades públicas es preferible adoptar, por regla general, el sistema de amortización constante, por medio de un tanto por ciento fijo del precio de compra cuando sea conocido o del valor asignado en los demás casos. Por lo general, en las empresas se adoptan ciertos coeficientes de amortización anual; 10 por 100 para el mobiliario, 5 por 100 para inmuebles urbanos, etc. Los terrenos, por adquirir frecuentemente una plusvalía, no son objeto de amortización.

Contabilización de las amortizaciones

Dos sistemas se conocen en Contabilidad general, admitidos también por las leyes fiscales, a saber:

1. Depreciación directa, cargando el importe a "Pérdidas y Ganancias" o a sus divisionarias "Gastos generales" o "Gastos de fabricación", con abono a la cuenta de activo. Por ejemplo:

Gastos de fabricación a Maquinaria

2. Depreciación indirecta, creando en el Pasivo una cuenta titulada "Amortizaciones" o tantas cuentas de este tipo como valores amortizados. Por ejemplo:

Gastos de fabricación a Amortización de maquinaria.

La técnica ha reconocido las ventajas del segundo sistema sobre el primero, pues mediante aquél se conocerá siempre el pre- 57

cio inicial y no se dará el absurdo a que conduce el procedimiento directo de anular totalmente valores que, en caso de venta, lo tendrían indudablemente, a veces por un importe crecido.

En el caso de las entidades locales, también es preferible el sistema indirecto: *a)* Porque es posible apreciar en cualquier momento el valor atribuido a cada grupo o elemento, para lo que bastará deducir de éste la suma de las autorizaciones que refleje la cuenta de Pasivo; *b)* Se respeta en todo momento el precio de adquisición cuando es conocido, siempre preferible al valor en venta, que solamente debe utilizarse en defecto de aquél; *c)* Es fácil de advertir los resultados de las amortizaciones realizadas, y *d)* Porque así es como se respeta el principio de la invariabilidad del Activo o patrimonio y de permanencia de valores de inventario.

Cuenta de Amortizaciones

Creando, pues, en el Pasivo la cuenta de “Amortizaciones”, será necesario comprender entre las operaciones generales de liquidación el asiento de

Patrimonio municipal a *Amortizaciones*

detallando el importe asignado en concepto de depreciación a los distintos valores del inmovilizado. Mediante este asiento, repetido todos los años, por el importe que resulte de aplicar a cada valor de activo el coeficiente que se hubiere adoptado, será posible presentar los saldos en el inventario y en la cuenta de Propiedades y derechos por su verdadero valor.

Ahora bien; no hemos de terminar el examen de esta cuestión sin hacer algunas salvedades. Como dice Quesnot, la estimación de las depreciaciones siempre implica incertidumbre y arbitrariedad. Las pérdidas que se trata de compensar son casi siempre el capital fijo, y en este caso, y según la naturaleza de las inmovilizaciones, que puede ser a su vez variable, los modos de apreciación serán igualmente distintos. Rara vez se tratará de pérdidas evidentes y materiales, cuyo importe quede por sí determinado, como, por ejemplo, cuando uno de los bienes del activo desaparece pura y simplemente, o bien por la expiración de un plazo, si el activo a amortizar está representado por una concesión o por derechos temporales. Frecuentemente—sigue diciendo Quesnot—se tratará de pérdidas de valor latente sufridas por

bienes, objetos, instalaciones, situaciones de hecho u otros elementos que en apariencia continúan subsistiendo.

En el caso de las entidades locales parece que los problemas relacionados con las amortizaciones no presentan tanta complejidad. Tampoco tienen tanta importancia como en el caso de una empresa, en la que la depreciación se refiere no sólo al valor de utilización de los bienes, sino a su valor de realización y a su potencia productiva.

Inventario: su definición y contenido

El Inventario no es sino la relación valorada del Activo y del Pasivo; de la comparación de ambos grupos de elementos resulta el capital efectivo (patrimonio). Según el art. 110 del Reglamento de Hacienda municipal, el libro de inventario deberá contener la relación detallada de los bienes, derechos y capitales que se posean al comenzar el ejercicio, así como de las cargas y empréstitos en igual período; se anotarán en él las incautaciones, adquisiciones y enajenaciones verificadas durante el año económico, y al terminar éste se hará un resumen de las altas y bajas producidas en el patrimonio municipal, para determinar las existencias, distinguiéndose siempre de los demás los bienes que se utilicen para el servicio público o en aprovechamiento comunal.

Partes de que consta

Las tres partes de que se compone el inventario administrativo las titulamos: 1.ª *Propiedades y derechos*, que comprende tan sólo los valores activos que no corresponden al presupuesto. 2.ª *Préstamos y gravámenes* para los empréstitos contraídos u otros valores pasivos que no sean gastos de presupuesto. 3.ª *Comparación*, que representa la diferencia entre las dos sumas anteriores.

Inventario de las propiedades y derechos

De los bienes patrimoniales formarán los Ayuntamientos un inventario valorado, que será rectificado anualmente y revisado siempre que se constituya una nueva Corporación. Del inventario y sus rectificaciones se remitirá copia a la Sección provincial de Administración local, para su custodia y fines estadísticos.

Los bienes, derechos y acciones pertenecientes a estableci- 59

mientos e instituciones cuyo Patronato corresponda al Municipio, no podrán ser incluidos en el inventario municipal. Se hará de ellos una relación valorada por cada una de las instituciones, que se conservará unida a dicho inventario. Las rentas o productos de tales bienes no podrán utilizarse como recursos propios de la Hacienda del Municipio.

El Estatuto Municipal disponía en su art. 311 que las Comisiones permanentes y las Juntas vecinales habrán de formar, dentro del primer año de su constitución, inventario general de los respectivos patrimonios, con expresión de los gravámenes existentes; serían rectificadas anualmente, y tanto su aprobación como las rectificaciones, correspondían al Ayuntamiento en pleno. A los Ayuntamientos de poblaciones mayores de 100.000 habitantes se les concedió tres años de plazo, a partir de su constitución, para formalizar los inventarios. Cuando se constituyan nuevas Comisiones permanentes o nuevas Juntas vecinales, será revisado el inventario, consignándose al pie del mismo el resultado de la revisión, a fin de determinar las responsabilidades que correspondan a la nueva Corporación o a la saliente.

Según el art. 111 del Reglamento de Hacienda municipal la relación detallada de bienes, derechos y capitales que posea el Ayuntamiento al comenzar el ejercicio tendrá carácter provisional dentro de los plazos establecidos por el art. 311 del Estatuto para la formación del inventario definitivo en los Ayuntamientos que no le tuviesen formalizado en la fecha de su publicación. Esto no liberaba a los Ayuntamientos de la obligación de consignar en la primera relación que formularan para el libro de inventarios la totalidad de los bienes, derechos y capitales de existencia y valoración que constasen en la oficina interventora.

El Inventario municipal es, pues, según la expresión legal, la relación detallada y valorada de los bienes, derechos y acciones que integran el patrimonio municipal y de las deudas y gravámenes que pesan sobre el mismo.

Su contenido

Exactamente igual que un particular o una empresa, si el Municipio desea conocer la importancia de su patrimonio, habrá de recurrir a la formación de un inventario, y para ello será preciso proceder a la estimación de los diferentes valores materiales

o inmateriales, para traducirlos en números en un estado en el que se especifiquen, convenientemente agrupados, los elementos diversos. Para las entidades públicas no es sólo conveniente, sino necesaria la rectificación anual del Inventario, añadiendo las altas y disminuyendo las bajas, pues así será posible conocer la situación patrimonial. No tendrá aquí por objeto, como en las contabilidades especulativas, determinar el resultado obtenido durante el ejercicio, es decir, la ganancia o la pérdida; su misión se reduce a detallar y valorar las propiedades y derechos de la Corporación de que se trate, sirviendo de base a la cuenta anual de este título y haciendo posible la vigilancia ejercida sobre su administración y explotación.

El inventario de que tratamos sólo comprenderá los bienes patrimoniales, sea de propios o comunales, pues en él no han de incluirse los bienes, derechos y acciones pertenecientes a establecimientos e instituciones cuyo Patronato corresponda al Municipio, a cuyos inventarios particulares es de aplicación cuanto digamos sobre el del patrimonio municipal propiamente dicho.

Dispone el art. 22 del Reglamento de Hacienda municipal que todos los bienes, derechos y acciones que constituyan el patrimonio municipal deberán estar catalogados y valorados, y siempre que sea posible deberán existir planos de plantas y alzados de los edificios y los parcelarios, que determinen gráficamente la cabida y linderos de los inmuebles rústicos, con referencia a vértice de triángulo de tercer orden o topográficos, o a puntos culminantes o fijos de los terrenos. A tal efecto, las Comisiones permanentes y las Juntas vecinales formarán, dentro del primer año de su constitución, inventario general de los respectivos patrimonios. Este plazo será de tres años para los Ayuntamientos de más de 100.000 habitantes.

En el inventario, que comenzará con los bienes inmuebles, y con referencia a hojas-extractos de la titulación, se determinará el nombre, situación y demás circunstancias de las fincas: carácter, linderos, clase, extensión y forma geométrica en planta; el título de propiedad o posesión que ostente el Ayuntamiento y origen del mismo; gravámenes y derechos existentes y su valoración en el día del inventario; destino, rentas que producen y nombre del arrendatario o usufructuario.

Tratándose de valores o derechos de cualquiera especie, se especificarán su clase, numeración, fecha de su adquisición, in- 61

tereses que devenguen y capital nominal y efectivo en el día que representen.

Los inventarios se rectificarán anualmente, y tanto su aprobación como las rectificaciones corresponderán al Ayuntamiento pleno, con vista de las certificaciones que deberán expedir el Secretario o el Interventor municipal, según los casos a que se refiere la ley, acerca de las vicisitudes de los bienes inventariados en el curso del año.

El inventario será revisado siempre que se constituya nuevo Ayuntamiento o Junta vecinal, consignándose al pie del mismo el resultado de la revisión, a fin de establecer las responsabilidades que correspondan a la nueva Corporación municipal o a la saliente.

Inventario de las deudas y gravámenes

La segunda parte del Inventario se titula "Préstamos y gravámenes", y en ella se han de detallar los empréstitos o deudas contraídas por el Municipio, con todas sus características, y las cargas y gravámenes que pesen sobre el Activo.

Extracto del Inventario: balance de Inventario

Siempre que por precepto legal sea necesario dar cuenta de la situación patrimonial del Municipio se redactará el Inventario, no en la forma que acabamos de estudiar, sino al estilo de cualquier empresa. En realidad, más que del Inventario propiamente dicho, se formulará el Balance de Inventario, en el que sólo han de figurar los títulos de las cuentas convenientemente agrupadas, por los saldos que ofrezcan en el libro Mayor, si la contabilidad se lleva por partida doble, o por los valores que ofrezca el propio Inventario en el sistema administrativo puro. Este documento constará de dos partes: Activo y Pasivo. El Activo o Propiedades y derechos comprenderá los valores de las cuentas del grupo, ya conocidas. Cuando se trate de las que están sujetas a amortización, se deducirán de los valores respectivos las amortizaciones efectuadas hasta la fecha. Así, por tanto, la cuenta de Amortizaciones no aparecerá en el Pasivo. Entre las cuentas del Pasivo figurará la de "Patrimonio". Este documento irá suscrito por el Interventor y visado por el Alcalde.

62 Siempre es conveniente tener una fórmula abreviada en una

sola página de los valores activos y pasivos, y esto se consigue con el balance de Inventario que, como éste, del que se deduce, ha de ser exacto y sincero (Batardón). Las cuentas se agruparán, como tiene recomendado la Dirección General de Administración Local para la estadística, en *Fincas rústicas*, *Fincas urbanas*, *Valores nominales* y *Otros bienes*, para el Activo. Para el Pasivo, bastan las denominaciones *Préstamos y gravámenes* y *Patrimonio municipal*.

ANTONIO SAURA PACHECO

Profesor de la Escuela Nacional de Administración
y Estudios Urbanos.