

LA NOVA LLEI REGULADORA DE LES FINANCES LOCALS

Joan Pagès Galtés

Departament de Dret financer i tributari
de la Universitat de Barcelona

Després d'una llarga espera es va publicar al *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 8 de juny de 1988 el projecte de llei reguladora de les Finances Locals. Les nombroses discussions a què va donar lloc tant a l'àmbit polític com a l'àmbit doctrinal van servir per a posar en relleu les seves virtuts i els seus defectes, però malauradament resultaren estèrils per a millorar aquelles i, sobretot, per a corregir els seus disbarats, com ho demostren les poques diferències que hi ha entre el projecte i la redacció definitiva de la llei publicada al BOE el 30 de desembre de 1988 (en endavant LRFL).

No pot ser objecte d'aquests paràgrafs intentar una anàlisi crítica de la nova regulació. Les nostres aspiracions màximes es redueixen a intentar plasmar una versió general d'aquesta llei per tal d'esdevenir conscients dels seus aspectes principals. Per aconseguir-ho, seguirem tan fidelment com ens sigui possible la sistemàtica utilitzada pel legislador.

Abans de res convé remarcar que la LRFL va entrar en vigor el 31 de desembre de 1988 —disposició final— i què, entre altres disposicions, va derogar les contingudes en el Títol VIII del Reial Decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril (en endavant TRFL) —disposició derogatòria l.d.— i va modificar els art. 107.1 i 111 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril (en endavant LBRL). Això no obstant, transitòriament, en el decurs d'aquest any els ens locals podran continuar exigint els seus tributs d'acord amb la normativa anterior, termini que s'allarga fins al 1 de gener del 1991 per a les dues llicències fiscals i els seus recàrrecs i així mateix per als impostos municipals sobre radicació, publicitat i despeses sumptuàries —disposicions transitòries de la 1 a la 5.

Títol preliminar: àmbit d'aplicació

Aquest títol, malgrat que només conté un sol precepte, el primer de la llei, és sens dubte el que ha causat un enrenou més gran i això per una raó molt simple: sembla donar a entendre que els preceptes de la LRFL són de caràcter bàsic. Això, juntament amb el grau d'especificació, més propi d'un reglament que d'una llei, de tot l'articulat, ja va fer que un sector doctrinal significatiu, en el qual hi ha plomes com la de Ferreiro,¹ després d'enjudiciar el text del projecte de llei enarborés la

1. Ferreiro Lapatza, J. J.: «El Proyecto de Ley y los principios de competencia, autonomía, suficiencia, coordinación y legalidad», a *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales* (informe en què també van participar Simón Acosta i Martín Queralt), Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, pàg. 16-18.

bandera del principi d'autonomia del qual el nostre text fonamental fa punt i a part. Tot i ésser cert que la redacció definitiva d'aquest article (així com la dels dos paràgrafs de l'exposició de motius que s'hi refereixen) ha suavitzat el seu to evitant l'ús del terme «bàsica», també ho és que tampoc no s'entreveu cap argument definitiu perquè, malgrat això, la seva exegesi continuï apuntant en el mateix sentit: el caràcter bàsic de la nova llei com a complementària de la LBRL. Així, si no impera una altra interpretació (per exemple, la de considerar que en la redacció definitiva de la llei només se segueix el criteri material de bàsic, perillós per confús, cosa que significaria que en el mateix text hi hauria entrelaçades normes bàsiques i no bàsiques sense que el legislador es pronunciés formalment sobre quines són d'una mena i quines són de l'altra), la inconstitucionalitat en què incorre aquest precepte seria, segons el nostre parer, lúcidament plausible, car amb aquesta actuació l'Estat hauria considerat matèries «pròpies» tant els aspectes bàsics com els altres aspectes no bàsics de les finances locals, oblidant així les competències que les Comunitats autònomes tenen en aquests darrers.

Títol I: recursos de les finances locals

S'ha destinat el primer títol a regular els aspectes comuns dels recursos econòmics reconeguts als diferents ens locals.

Allò que hi és més destacable, i així fem nostra l'opinió de Tejerizo,² potser és l'avinentesa que el legislador no aprofita de redactar una norma que estableixi l'aplicació genèrica de la Llei General Tributària a les finances locals. En comptes d'això, s'ha limitat a fer-hi unes remissions concretes en alguns dels seus preceptes, com és ara als art. 7.3 —exercici de les facultats delegades per les entitats locals en una Comunitat autònoma o en d'altres entitats—, 10 —exigència dels interessos de demora i recàrrec de constrenyiment—, 11 —règim d'infraccions i sancions—, 12 —gestió, inspecció i recaptació de tributs—, 13 competència per a evaquar consules dels obligats tributaris—, 14.2 —devolució d'ingressos indeguts i rectificació d'errors materials—, etc., procediment que fins i tot ha originat certes contradiccions (*qfr.* art. 7 i 12). D'altra banda, a l'art. 14.5 se subratlla que l'única jurisdicció competent per a dirimir les contradiccions suscitées per aquesta llei serà la contenciosa administrativa, tot i que podem recordar la supressió per la LBRL de la via econòmico-administrativa de l'àmbit local que la present llei ratifica en certa manera. I diem en certa manera perquè la supressió, d'acord amb la LRFL, no és radical (per exemple, es podrà interposar recurs econòmico-administratiu pel que fa als actes dictats pel Centre de Gestió Cadastral i Cooperació Tributària).

Tot seguit, art. de 15 al 19, la llei parla dels acords d'imposició i supressió dels tributs locals per les mateixes entitats, així com de l'ordenació d'aquests tributs mitjançant les corresponents ordenances fiscals. Entenem que el seu contingut

Coincidint amb les consideracions de Ferreiro es pronuncien en el mateix sentit:

Merino Jara, I.: «El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales», a *Impuestos*, núm. 11, novembre de 1988, pàg. 5-7.

Yebra Martul-Ortega, P.: «Comentarios al Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales», a RHAL, núm. 54, setembre-desembre de 1988, pàg. 374-380.

2. Tejerizo López, J. M.: «La ley reguladora de las Haciendas locales», a RHAL, núm. 55, 1989 (encara a la impremta a l'hora d'escriure aquestes ratlles).

mínim i els requisits per a la seva aprovació i modificació queden clarament regulats i, d'acord amb allò que es diu en el paràgraf anterior, es preceptua així mateix que, contra els acords definitius de les ordenances fiscals, només es podrà interposar recurs contenciós administratiu, sense perjudici, naturalment, del recurs previ de reposició.

En continent, la llei passa a regular en només vuit articles (del 20 al 27) allò que en el TRRL es feia en vint-i-tres (del 199 al 215 i del 398 al 403). Ens referim a les taxes. Dos motius fonamentals són els causants d'aquesta parquedat normativa: a) la regulació conjunta de les taxes amb una total independència del seu àmbit municipal o provincial; b) la segregació del concepte tradicional de taxa d'una colla de supòsits que el legislador engloba en l'amfibològic terme de «preu públic». Pel que fa al primer motiu, poca cosa se li hauria d'objectar si el legislador no hagués portat el seu laconisme fins a cotes que voregen la inconstitucionalitat, car si bé el Tribunal Constitucional ha dit clarament més d'una vegada (per totes, sentència 6/1983, de 4 de febrer) que és la mateixa llei la que ha de definir els elements essencials del tribut, entre els quals hi ha òbviament el fet impossible, no sembla —així ho entén Martín Queralt³— que, de fet, la descripció de fet de les taxes que es fa en la llei del pressupost sigui capaç d'integrar aquest contingut mínim exigible en esgotar-se aquell en la definició genèrica de l'art. 20, que suprimeix la llista tradicional continguda en les lleis reguladores de les finances locals.⁴ Pertocant al segon motiu, ja és veritablement d'excepció. En definitiva, el legislador no ha fet sinó dir: això, que fins ara s'anomenava taxa, ho denominarem preu públic, amb la qual cosa, en deixar d'ésser tributs, també deixaran d'estar afectats per les limitacions que són imposades a aquests. Efectivament, després de la promulgació de la nova llei només seran taxes els supòsits que, encaixant en el seu concepte tradicional, siguin a més de sol·licitud o recepció obligatòria «i» no siguin susceptibles d'ésser prestats o realitzats per la iniciativa privada. La resta on també s'ubiquen les percepcions proviments de la utilització privativa o de l'aprofitament especial del domini públic municipal, seran preus públics, els quals, des del primer moment en què participin del concepte dogmàtic de taxa, donaran forma corpòria al fantasma de la parafiscalitat que la doctrina, des del 1965, creia gairebé definitivament enterrat.

Els art. del 28 al 37 regulen les contribucions especials. Deixant a part el tractament unitari que els és donat independentment de l'entitat local que les imposi i el fet que totes passen a ésser de caràcter potestatiu (*cf.* art. 34 de la LRFL i 219 del TRRL), la seva normativa és enormement semblant a la prevista en el TRRL. Pel que fa a la seva quantificació, en el projecte sí que hi havia una diferència important: la quota global a repartir entre els contribuents es fixava en el 75 per cent —art. 31.1—, mentre que en el text refós és del 90 per cent —art. 221—, percentatge aquest darrer que ha estat el prevalent en la redacció definitiva de la LRFL.

La finalitat principal dels art. 38 i 39 és realitzar tres remissions: la imposició local a allò que preceptua la mateixa LRFL; l'establiment de recàrrecs sobre impostos autonòmics propis i d'altres entitats locals a allò que estableixin les lleis autonòmiques; i, finalment, la participació en els tributs de l'Estat i de les Comunitats autònomes a allò que és previst en les lleis estatals i autonòmiques respectivament.

L'art. 40 estatueix unes regles elementals sobre les subvencions afectades: no poden ésser destinades a finalitats altres que aquelles per a les quals foren concedides,

3. Martín Queralt, J.: «Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Económicas», a l'obra esmentada a la nota 1, pàg. 109-110.

4. Vegeu art. 208, 212, 401 i 402 del TRRL.

llevat dels sobrants no reintegrables, i es reconeixen facultats d'inspecció de l'ens subvencionant sobre l'ens subvencionat.

Els art. que van del 41 al 48 es refereixen als abans esmentats preus públics. És precisament a l'art. 48 —49 del projecte— on hi ha una de les explicacions de la perversa «intenció normativa del legislador de trencar el concepte de taxa i edificar el de preu públic». Sabem que les taxes han d'ésser establertes pel ple de la corporació —art. 15 LRFL en relació amb els art. 22.2.d i 23.2.b de la LBRL— mitjançant el procediment legalment fixat —art. 16 i 17 LRFL. Doncs bé, els preus públics, com que no són tributs o, més ben dit, com que la llei no els considera tributs, i, doncs, com que la seva regulació no requereix cap ordenança fiscal, poden ésser establerts, no sols pel ple, sinó també per la comissió de govern i fins i tot per organismes autònoms i consorcis, amb què, seguint Martín Queralt,⁵ es trenca el principi de reserva de la Llei en el seu sentit prísti: el d'autonormació.

Els articles que van del 49 al 56 regulen una temàtica summament delicada: el crèdit local. En l'exposició de motius, es presenten com a nous alguns dels aspectes regulats per la llei. És clar que en aquests moments no podem fer-ne una anàlisi; només direm que allò que no constitueix cap novetat és la tremenda desconfiança que el legislador estatal continua palesant davant aquesta font d'ingressos locals malgrat la creixent importància que, més per una necessitat imperiosa que per caprici dels òrgans de govern locals, han anat assolint aquests darrers anys.⁶

Títol II: recursos dels municipis

Els recursos tributaris propis dels municipis poden derivar o bé de les taxes i les contribucions especials o bé dels impostos. Pel que fa a les dues primeres figures, als art. 58 i 59 es fa una remissió expressa a la regulació genèrica que d'elles s'efectua, com ja hem vist, al títol anterior.

Pertocant a l'última, la llei passa a regular el nou sistema impositiu municipal integrat per cinc impostos. Tres són de caràcter obligatori: 1) l'impost sobre béns immobles (art. 60 a 78), que comporta la supressió de les actuals contribucions territorials i de l'impost municipal sobre solars; 2) l'impost sobre activitats econòmiques (art. 79 a 92), que implica la supressió de les dues llicències fiscals i de l'impost municipal sobre radicació; 3) l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (art. 93 a 100), que substitueix l'impost municipal sobre circulació de vehicles. Al costat d'aquests tres «grans» —així els qualifica l'exposició de motius—⁷ impostos n'hi ha uns altres dos d'imposició potestativa per part de «tots» els municipis sigui quina sigui la seva població: 1) l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (art. 101 a 104), que, com amb molt d'encert diu Tejerizo,⁸ «en la pràctica equival a convertir en

5. Martín Queralt.: *Obra esmentada a la nota 3*, pàg. 109-113.

6. Sobre la importància del crèdit local vegeu: Tejerizo López, J. M.: «El crèdit local», a *Manual de Dret Tributari local* (obra col·lectiva dirigida per Ferreiro Laparza i Simón Acosta), Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, pàg. 107-109.

7. Probablement el qualificatiu de «grans» es basa en un simple criteri d'expectatives recaptatòries. Així si més no ho entén García Agúndez Jiménez, J. M.: «El nuevo Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas», a *Impuestos*, núm. 12, desembre de 1988, pàg. 37.

8. Tejerizo López, J. M.: *obra esmentada a la nota 2*.

impost la taxa actualment existent gairebé amb la mateixa denominació»; 2) l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (art. 105 a 111), que substitueix l'impost municipal sobre l'increment de valor dels terrenys, anomenat comunament impost sobre la plus-vàlua.

En l'exposició de motius el legislador es gloria d'haver simplificat el sistema impositiu local. Aquesta simplificació ha consistit en tres fets: *a)* mantenir tres figures impositives amb modificacions substancials en la seva regulació; *b)* refundre sis impostos de la normativa anterior en només dos; *c)* abolir *sic et simpliciter* uns altres dos impostos, l'impost municipal sobre solars i l'impost municipal sobre la publicitat. Com és fàcil de deduir, els pressupòsits de fet utilitzats en la LRFL tenen molt poc de nous, potser perquè, com diu Tejerizo,⁹ «és necessari reconèixer que no resulta senzill inventar figures impositives noves». Allò que sí que canvia substancialment és la regulació del mecanisme quantificador dels impostos, car, a diferència d'allò que s'ha esdevingut en les taxes i les contribucions especials, on les innovacions resulten pràcticament inapreciables,¹⁰ el legislador s'ha esforçat a dotar els municipis de certes facultats discrecionals per tal que siguin ells els qui, en una mesura més o menys gran, fixin la quantia dels seus recursos impositius.¹¹ Per a això, la llei estableix els criteris i els límits amb què els ajuntaments podran participar en la determinació dels tipus de gravamen (art. 73, 103 i 109) o de les quotes (art. 88, 89 i 96), donant compliment d'aquesta manera a la discutible doctrina del Tribunal Constitucional manifestada principalment arran del recàrrec municipal de l'IRPF i dels tipus de gravamen aplicables a les contribucions territorials (Sentències del Tribunal Constitucional del 19 de novembre de 1985 i del 17 de febrer de 1987), les quals, sense entretenir-se a fer les matisacions necessàries, esdevingueren el simple trasllat de l'esquema llei-reglament vigent en el camp estatal a l'àmbit local sense concedir, segons que opina Ferreiro,¹² «el pes necessari a la representació política municipal en un Estat que fa dogma del fraccionament horitzontal del poder».

Per últim, cal destacar que, fonamentalment, la coordinació dels impostos locals amb els estatals a la LRFL es materialitza considerant les quotes i els recàrrecs —llevat el de constrenyiment— produïts per l'impost sobre béns immobles (així com els interessos de capitals d'altri invertits en l'adquisició de béns subjectes a aquest impost) com una partida negativa de la base imposable de l'IRPF —disposició addicional 3— o de l'impost de societats —vegeu art. 13.c de la seva llei reguladora—, i estimant el 75 per cent de la quota produïda per l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys com una partida deduïble de la quota de l'IRPF, però no, en canvi, de l'impost de societats —disposició addicional 7.

Després de regular el sistema impositiu municipal, la LRFL passa a tractar l'altra

9. Tejerizo López, J. M.: obra esmentada a la nota 2.

10. Potser la cosa més destacable és el mandat de l'art. 24 LRFL de tenir en compte la capacitat econòmica dels subjectes obligats a pagar les taxes, com un intent clar del legislador d'acostar tant com sigui possible aquesta figura tributària al principi constitucional de capacitat econòmica —art. 31.1 de la Constitució. Aspecte aquest que és una mica oblidat en la legislació anterior (cfr. l'esmentat article de la LRFL amb l'art. 204 TRRL).

11. La nova regulació ja es va albirar en la Llei 26/1987, d'11 de desembre, per la qual es van regular en el marc de les directrius marcades pel Tribunal Constitucional els tipus impositius de les contribucions territorials. Llei que, en aquest sentit, va fer de pont entre la normativa anterior continguda en l'art. 13.1 de la Llei 24/1983 (traslladada als arts. 250 i 272 del TRRL) i l'encara embrionària LRFL.

12. Ferreiro Lapatz, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1987, p. 83

mena de recursos que, juntament amb els tributs propis, segons l'art. 142 de la Constitució, ha de nodrir amb caràcter fonamental les finances locals: la participació en els tributs de l'Estat.¹³ La principal aportació de la llei consisteix en el retorn al sistema del percentatge corregint així el rumb erroni, segons que creu Ferreiro,¹⁴ pres per les lleis de pressupostos de 1984 al 1988 (recollit per l'art. 394 del TRRL), basat en la fixació directa de l'import participatiu municipal en els ingressos de l'Estat, cosa que s'assemblava més al sistema de la subvenció que al sistema de la participació.

L'art. 117 obre la porta als recursos municipals no tributaris. La llei esmenta primer els preus públics i ho fa amb una remissió a la regulació general que d'ells es realitza al títol primer. En segon lloc trobem la prestació personal i de transports, que ara se circumscriu als municipis de menys de cinc mil habitants, cosa que significa que els municipis la població dels quals és de cinc a deu mil habitants i que a l'empara de l'art. 391 TRRL havien pogut establir aquesta prestació, es veuran privats d'aquesta font de recursos. Ultra això, observem certes modificacions, especialment en el camp de les exempcions subjectives, que, segons els nostre parer, tendeixen a acostar la normativa de la prestació al principi d'igualtat reconegut als art. 14 i 31.1 de la Constitució.

Títol III: recursos de les províncies

Com a recursos tributaris de les províncies, la LRFL parla de les taxes —art. 122—, les contribucions especials —art. 123— i els recàrrecs —art. 124. Malgrat la utilització d'aquest últim terme en plural, la cosa certa és que la llei només regula un sol recàrrec: el que s'estableix sobre l'impost sobre activitats econòmiques, que ara substitueix els recàrrecs provincials sobre les llicències fiscals d'activitats i de professionals —art. 288.a, 313.a i 409 de TRRL.

En la qüestió de la participació de les províncies en els tributs de l'Estat —art. 125 a 127—, segueix el mateix sistema del percentatge utilitzat per als municipis, bé que servint-se òbviament de criteris diferents.

L'art. 128 reconeix la naturalesa de subvencions, i doncs l'aplicació de l'art. 40, a les destinades a finançar plans provincials de cooperació a les obres i serveis municipals i a la participació de les diputacions en les Apostes Mútues Esportives de l'Estat.

L'art. 129 fa la deguda remissió al títol primer de la llei pel que fa als preus públics provincials i, finalment, l'art. 130 ens parla d'«altres recursos provincials» procedents de la gestió de serveis propis de la Comunitat autònoma i de l'assumpció per part dels ajuntaments de la recaptació dels impostos sobre béns immobles i sobre activitats econòmiques.

13. L'article 142 de la Constitució també parla de la participació en els tributs de les Comunitats autònomes. Però aquesta font de recursos ha de ser regulada, com sembla evident, per la legislació autonòmica i no per la LRFL, sens perjudici, naturalment, de les bases que sobre aquesta matèria pugui dictar l'Estat. Sobre això vegeu:

Ferreiro Lapatza, J. J.: «La financiación de las Entidades locales en Cataluña, a REDF, núm 45, gener-març de 1985, sobretot pàg. 43-45.

14. Ferreiro Lapatza, J. J.: obra esmentada a la nota 1, pàg. 3-6.

Títol IV: recursos d'altres entitats locals

Potser en aquest títol és on el legislador estatal ha estat més respectuós envers les competències de les Comunitats autònomes en aquesta matèria, car remet la regulació de les finances supramunicipals i inframunicipals a allò que estatueixin les lleis autonòmiques, encara que no sense donar unes quantes directrius que, al nostre parer, s'han de considerar «bàsiques» sense, si més no aparentment, suscitar cap problema d'inconstitucionalitat capaç d'enfosquir aquest qualificatiu.

Segons la LRFL, les entitats supramunicipals, malgrat que poden exigir taxes; contribucions especials i preus públics d'acord amb la llei, tenen prohibit, igual que les províncies, d'ésser subjectes actius d'obligacions tributàries nascudes d'una figura impositiva, d'un impost, encara que això sigui matisat per la possibilitat que les àrees metropolitanes estableixin un recàrrec sobre la base imposable de l'impost sobre els béns immobles —art. 134.

Pertocant a les entitats inframunicipals, sembla que els seus recursos se centraran en participacions en els tributs del municipi al qual pertanyin i en aquells que determinin les lleis autonòmiques, amb la precisió que mai no podran tenir impostos propis ni participació en els tributs estatals —art. 137.

Títol V: règims especials

En aquest títol es parla expressament de les especialitats reconegudes a les Balears, Canàries, Ceuta, Melilla, Madrid i Barcelona. Llevat de les Balears (que no són esmentades al TRRL) i de la bonificació del 50 per cent sobre les quotes dels impostos municipals vigents als territoris de Ceuta i Melilla (previstos a l'articulat del TRRL —art. 241, 264.2, 280.3 i 311.3), aquestes especialitats estaven reconegudes en les disposicions finals 3, 4 i 5 del text refós. En la nova llei el legislador s'ha decidit a introduir-les en l'articulat com formant part de la seva sistemàtica després de regular els recursos dels municipis, de les províncies i de les entitats inframunicipals i supramunicipals.

És bo de recordar així mateix que el legislador no ha oblidat els territoris històrics del País Basc i Navarra (fins ara esmentats en les disposicions finals 1 i 2 del TRRL). Ben al contrari, sembla que els dona un tracte deferencial en reconèixer la seva situació peculiar ni més ni menys que a l'art. 1 de la LRFL, és a dir, a l'article destinat a regular l'àmbit d'aplicació del nou sistema financer local creat pel legislador central. El temps anirà perfilant les conseqüències que l'interpret en pugués deduir a primera vista.

Títol VI: pressupost i despesa pública

Si els títols anteriors tractaven de l'activitat financer exercida pels ens locals en la seva vessant d'ingressos, l'últim títol de la llei es dedica a regular la mateixa activitat financer però en la seva vessant de despeses, de la despesa pública, i com que el pressupost s'erigeix en l'instrument idoni per a preveure els primers —els ingressos— i legitimar les segones —les despeses— fent en certa manera de pont entre els dos

aspectes de l'activitat financera, no és sorprenent que el legislador tracti del pressupost *a posteriori* dels ingressos i *a priori* de la despesa pública. No debades, si més no en bona tècnica jurídica, sense previsió d'ingressos el pressupost és inútil i sense pressupost previ no és possible parlar de la despesa pública. Aquesta lògica sistemàtica utilitzada a la LRFL (ingrés-pressupost-despesa) no apareix al TRRL, on els ingressos (art. del 435 al 441) són tractats abans que el pressupost (art. del 443 al 453).

L'art. 143 ens dóna una definició del pressupost molt similar a la que veiem a la llei general pressupostària i així s'entreveu, encara que només sigui d'una manera indirecta, la petjada doctrinal que Sáinz de Bujanda va deixar en aquesta última llei. L'art. 144 instaura el principi de temporalitat, que en el nostre país coincideix amb el d'annualitat, i els articles següents regulen —sempre parlant del pressupost local: el seu contingut (pressupost general únic integrat pel de la mateixa entitat local, els dels seus organismes autònoms i els estats de previsió de les societats mercantils de capital públic local —art. 145—), la seva estructura (estats de despeses i d'ingressos i bases d'execució —art. 146— juntament amb una sèrie d'annexos —art. 147—), la classificació dels estats d'ingressos (econòmica) i despeses (econòmica-funcional), essent possible la classificació orgànica d'acord amb la pròpia estructura organitzativa de cada entitat local —art. 148—,¹⁵ la seva elaboració —art. 149—, aprovació, publicació i entrada en vigor —art. 150—, així com el règim de reclamacions i recursos —art. 151 i 152.

Els art. del 153 al 163 regulen els «crèdits i les seves modificacions» i aborden, entre altres, la problemàtica dels crèdits extraordinaris i suplements de crèdit com excepcions al principi d'especialitat pressupostària.

Pel que fa a l'execució dels pressupostos de despeses, s'estableixen per a les corporacions locals les quatre fases preceptives en els pressupostos de l'Estat, que usualment i abreujadament se solen denominar ADOP —art. 165— i tot seguit es regula l'ordenació de despeses i pagaments —art. del 166 al 171—, així com la liquidació del pressupost —art. del 172 al 174.

Sense altra dilació, la LRFL passa a regular als art. del 175 al 180 la tresoreria de les entitats locals i estableix expressament l'aplicació subsidiària de la llei general pressupostària, encara que sense oblidar-se, per altra banda, de la importància que tenen en la pràctica les operacions de tresoreria per a salvar els dèficits temporals de liquiditat.

En els preceptes dedicats a la comptabilitat local s'insisteix en la mateixa línia que ha seguit la legislació anterior i que tendeix a uniformar el sistema públic comptable. L'atribució de competències al Ministeri d'Economia i Finances per a regular la matèria —art. 184—, l'obligació de retre comptes al Tribunal de Comptes —art. 182— o l'exigència per a totes les entitats locals de formar un compte general d'acord amb el pressupost general —art. 190— són uns exponents clars de la nostra afirmació anterior, encara que enmig d'aquesta uniformitat es prevegi un tractament simplificat per a les entitats locals que tinguin una població inferior a cinc mil habitants —art. 184.2 i 190.5.

15. Vegeu Ordre de 14 de novembre de 1979, per la qual s'aprova l'estructura a la qual s'hauran d'adaptar els pressupostos de les corporacions locals. Per la nostra part, entenem que l'estructura pressupostària imposada per aquesta Ordre és d'aplicació sempre que el Ministeri d'Economia i Finances no faci ús de les facultats que li atorga l'art. 148 de LRFL.

Finalment, la LRFL tracta del control i fiscalització de la gestió econòmica dels ens locals i ho fa en la doble faceta de control intern i control extern: a) la primera se centra en l'òrgan interventor de la corporació, però, a aquest, no se li atribueix únicament l'anomenat control de legalitat, com s'esdevenia fins ara, sinó que també exercirà els controls financer i d'eficàcia —*cf* art. 195, 201 i 202 LRFL amb l'art. 4 del Reial Decret 1174/1987, de 18 de setembre, en relació amb l'art. 454 del TRRL; b) la segona faceta, la del control extern, se centra en la ja esmentada rendició del compte general al Tribunal de Comptes, sens perjudici de les facultats que en aquesta matèria atribueixin a les Comunitats autònomes els seus respectius Estatuts —art. 204.

En definitiva, doncs, si volem acabar amb una valoració general de la nova llei, per la nostra part direm que les finalitats que persegueix no sols són lloables per la seva bondat, sinó també per la necessitat apressant de la seva consecució, però també creiem que, mentre per un costat hi ha raons per a dubtar de la consecució d'algunes d'aquestes finalitats, per l'altra banda, no poques de les que pressumiblement es podran aconseguir serà a costa de posar en perill seriós alguns preceptes constitucionals, cosa, sens cap mena de dubte, totalment impròpia d'un Estat de dret.

Després de llegir la LRFL no deixem de tenir la trista sensació que, en general, allò que té de millor és la seva exposició de motius. Motius que el legislador no ha sabut plasmar en un cos legal capaç d'ajustar-se a les exigències del text que el poble espanyol, de 6 de desembre de 1978, fent ús de la seva sobirania va elevar a la categoria de fundamental i, doncs, d'allò que ni tan sols el mateix legislador pot deixar de tenir en compte.

