

Marzo 2008 número 20

Cuenta con

IGAE

En Opinión de
Luis Espadas Moncalvillo

Análisis

**La reforma de la contabilidad española.
El nuevo Plan General de Contabilidad**

Presente y futuro de la política de cohesión



La entrevista que abre el número 20 de Cuenta con IGAE recorre, de la mano del Secretario General de Presupuestos y Gastos, Luis Espadas, las prioridades de los Presupuestos Generales del Estado para 2008, así como el papel de la política presupuestaria en el conjunto de la economía, deteniéndose en aspectos de sumo interés como son el impulso dado al gasto productivo, el futuro de los Fondos Estructurales Europeos en nuestro país, el papel que ha jugado la reforma de las leyes de estabilidad presupuestaria en la mejor instrumentación del principio de transparencia, o las nuevas formas de colaboración entre distintas Administraciones para la financiación de proyectos.



El proceso de modernización del Derecho contable español es objeto de análisis en el artículo de José Ramón González García y Florentina Ros Amorós sobre la Reforma de la Contabilidad Española, en el que se recoge una amplia visión del nuevo Plan General de Contabilidad, analizando las novedades más reseñables que dicho Plan presenta, y deteniéndose en aspectos como el relativo al contenido de las cuentas anuales, las normas de registro y valoración, o el Plan General de Contabilidad de las PYMES. En el segundo artículo de la sección Análisis el Director General de Fondos Comunitarios, José Antonio Zamora, realiza un interesante estudio del presente y futuro de la Política de Cohesión de la Unión Europea, cuyo aspecto esencial es el de plasmar la idea de solidaridad en el Presupuesto comunitario. Para ello comienza definiendo dicha Política y mencionando sus aspectos básicos para posteriormente señalar los objetivos de intervención e instrumentos mediante los que se organiza la actual Política de Cohesión, así como la dotación de sus fondos y su programación. Por último, Clemente Camacho Cicuendez y Manuel Rodríguez Martínez analizan el esquema general de actuación de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social como consecuencia de la próxima entrada en vigor de la Ley de Contratos del Sector Público, tratando de facilitar el acercamiento de estas entidades a unos procedimientos que tradicionalmente les han resultado ajenos.

La complejidad creciente de la realidad económico-financiera empresarial ha dado lugar a que la contabilidad deba estar en permanente evolución a fin de satisfacer las exigencias de sus usuarios. Un aspecto que está siendo objeto de estudio en la actualidad es el referido a los formatos de presentación del rendimiento de las empresas. La sección A Debate nos acerca, de la mano de Fernando García Martínez y de José Luis Uceda, profesores de la Universidad Complutense y Autónoma de Madrid, respectivamente, a diferentes cuestiones relacionadas con la medición del resultado contable de las empresas y las diferentes formas de abordar su presentación.

En la sección Entorno, el Presidente de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas analiza la responsabilidad contable de los gestores de fondos públicos y para ello comienza realizando un repaso de los antecedentes y controversias a las que se ha enfrentado la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, para posteriormente adentrarse en aspectos relacionados con la responsabilidad contable como su configuración, naturaleza jurídica, sujetos y la coexistencia de la responsabilidad contable con la penal.

En la sección La IGAE de Puertas Adentro, Elena Rodríguez Raso y Raquel Martín Baró repasan las funciones desarrolladas por la Subdirección General de Gestión Contable, englobándolas en dos grandes grupos: por un lado, tareas contables propiamente dichas, y por otro, tareas de tratamiento y explotación de la información contenida en los sistemas de contabilidad del sector público estatal.

Nº 20 Marzo 2008

IGAE

(Intervención General
de la Administración
del Estado)

Realización y coordinación:

Intervención General
María de Molina, 50 • 28006 Madrid
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

Consejo de Redacción:

Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:

José Juan Blasco Lang
Juan Francisco Martín Seco
José María Sobrino Moreno
José Luis Torres Fernández
Pilar Seisdedos Espinosa
Elena Montes Sánchez
José Manuel Aceituno Arenas

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:
Cuenta con IGAE agradece a todos su
colaboración

Cuenta con IGAE Digital:

<http://www.igae.pap.meh.es>

NIPO: 601-08-068-9

ISSN: 1578-0317

Depósito Legal: M-26.658-2001

Impresión:

Epes Industrias Gráficas, S.L.
Avda. Valdelaparra, 27
28108 Alcobendas (Madrid)
Tel.: 91 661 11 59 - Fax: 91 661 38 81



En Opinión de

Luis Espadas Moncalvillo

3



Análisis

La reforma de la contabilidad española. El nuevo
Plan General de Contabilidad

8

Presente y futuro de la política de cohesión

15

La aplicación de la Ley de Contratos del Sector
Público a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y
Enfermedades Profesionales de la Seguridad
Social

24



A Debate

La presentación del sobre el rendimiento de las
empresas

37



Entorno

La responsabilidad contable de los gestores de
fondos públicos

44



Novedades Legislativas

56



Mundo Editorial

63



La IGAE de Puertas Adentro

La Subdirección General de Gestión Contable

65



La Web de la IGAE

74



Noticias IGAE

76

P.V.P.: 6,50 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 18,50 € suscripción anual España I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3 - Tel.: 91 506 37 58 / 41 / 48. Fax: 91 468 45 61

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



Entrevista al Secretario General de Presupuestos y Gastos

Luis Espadas Moncalvillo



1. En su opinión, ¿cuáles han sido los principales logros conseguidos en esta Legislatura por la Secretaría General?

Creo que uno de los logros más relevantes de esta Legislatura en el que ha participado, entre otros, esta Secretaría General, ha sido el saneamiento de nuestras finanzas públicas. En este sentido, cabe destacar los superávits presupuestarios obtenidos en los últimos años tanto por el Estado como por el conjunto de las Administraciones Públicas. A mi entender, esta mejora de las cuentas públicas sitúa a España en una posición muy favorable frente a retos futuros o posibles situaciones adversas, en la medida que la

misma ha permitido reducir de forma muy notable los niveles de endeudamiento público junto a un aumento muy significativo de la cuantía del Fondo de Reserva de la Seguridad Social.

Ahora bien, estas cuentas públicas saneadas no han supuesto una reducción de las políticas públicas sino que, por el contrario, han sido compatibles con una reorientación del gasto público hacia, por un lado, aquellos gastos que tienen un efecto más dinamizador sobre la productividad de la economía (al incrementar las dotaciones del capital público físico, humano y tecnológico) y, por otro, hacia los gastos más cercanos al ciu-





dadano como el gasto en pensiones, en dependencia o en la mejora de los servicios públicos básicos.

2. ¿Cuáles son las prioridades de los Presupuestos Generales del Estado para 2008?

En la línea de lo que acabo de comentar, los Presupuestos Generales del Estado para 2008 mantienen la estrategia diseñada en años anteriores, dando un impulso a las políticas que más promueven el gasto productivo, es decir, a aquellos gastos que buscan aumentar el capital público y contribuyen con ello a un crecimiento económico y a unos mayores niveles de productividad, a través, fundamentalmente, de la creación de infraestructuras, la educación o la investigación.

Junto a estos gastos productivos, los Presupuestos Generales del Estado para 2008 perseveran en la consolidación del gasto social (pensiones, dependencia, inmigración, etc.), el aumento del gasto solidario (ayuda oficial al desarrollo) y la mejora de los servicios públicos esenciales al ciudadano (seguridad, justicia, modernización de la Administración, etc.).

3. ¿Cómo ha incidido en los Presupuestos Generales del Estado para 2008 la reforma de las leyes de estabilidad presupuestaria, aplicadas por primera vez en la elaboración de los Presupuestos Generales de 2008?

La entrada en vigor de la reforma de las leyes de estabilidad conlleva una serie de importantes cambios en la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. Así, en primer lugar, la reforma reinterpreta el principio de estabilidad presupuestaria permitiendo que los objetivos se adapten al momento del ciclo en que se encuentre la economía. Esta modificación origina necesariamente cambios en el procedimiento de elaboración de los objetivos de estabilidad presupuestaria como p.e. la elaboración de un nuevo informe de posición cíclica atendiendo al cual se fijan los objetivos de estabilidad a los que deberán atenerse los respectivos Presupuestos de las AA.PP (entre ellas la AGE).

Por otra parte, la reforma profundiza en el proceso de mejora de la transparencia presupuestaria. En concreto se ha de acompañar al Proyecto de Presupuestos Generales

del Estado la información necesaria para relacionar el saldo presupuestario con su equivalente en términos de contabilidad nacional y también se han de considerar por separado los saldos presupuestarios del Estado y de la Seguridad Social que, con la antigua normativa, se recogían de forma conjunta.

4. ¿En qué medida la política presupuestaria ha contribuido a la convergencia de nuestro país con el resto de países de la Unión Europea?

Como ya he comentado anteriormente, el saneamiento de las finanzas públicas además de otorgar un mayor margen de acción futura al gobierno de nuestro país ha sido compatible con una política presupuestaria que ha priorizado aquellos gastos que tienen un mayor efecto dinamizador de la economía y sobre la productividad, coadyuvando al logro de tasas de crecimiento de la economía superiores a las de los países de nuestro entorno. Además la mayor transparencia, el logro de saldos presupuestarios históricamente positivos, etc., han trasladado a los mercados y a los agentes económicos mensajes de certidumbre, confianza y ortodoxia que han respaldado el crecimiento de nuestra economía.

Este mayor crecimiento de la economía española en los últimos años ha contribuido a avanzar en la convergencia real con los países de la Unión Europea, estando previsto que en 2008 el PIB per cápita español sea muy similar al PIB per cápita de la UE-25.

5. Uno de los puntos débiles de la economía española en los últimos tiempos ha sido el bajo nivel de productividad ¿qué actuaciones destacaría, desde un punto de vista presupuestario, tendentes a corregir esta situación?

Es cierto, como dice usted, que los niveles de productividad han sido uno de los puntos débiles de la economía española y que, en consecuencia, existe un gran margen de mejora en esta materia, para lo cual entiendo necesario incrementar la capitalización de la economía y, con ello, sus posibilidades de crecimiento futuro.

En este sentido, y como he señalado anteriormente, los Presupuestos Generales del Estado de los últimos años han dado un impulso sin precedentes al gasto productivo



de las políticas de infraestructuras, de educación y de I+D+i en la medida que las mismas incrementan el capital público físico, humano y tecnológico.

6. Los Fondos Estructurales Europeos son el principal instrumento con que cuenta la política regional de nuestro país. ¿Qué aspectos destacaría del Plan 2007-2013 de fondos estructurales?

El importante desarrollo económico de nuestro país en la última década y, fundamentalmente, la ampliación de la Unión Europea han contribuido a dibujar un nuevo escenario en el que se van a gestionar los fondos estructurales en los próximos años 2007 a 2013. España, no obstante, seguirá siendo un importante receptor de fondos al gestionar unos 35.000 millones de euros, algo más del 10 por ciento del total de los Fondos Estructurales Europeos.

El Marco Estratégico Nacional de Referencia (MENR) pretende ser un elemento dinamizador de las políticas públicas y de la inversión privada con la meta de que, en el año 2014, los rasgos económicos, sociales y ambientales de España se identifiquen con los de un Estado con reducidas diferencias socioeconómicas entre territorios.

El MENR establece tres tipos de objetivos a través de los cuales se desarrollará la política regional en los próximos años: el objetivo convergencia, el objetivo competitividad regional y empleo y el objetivo cooperación territorial europea. En coherencia con el MENR que plantea como uno de sus objetivos finales que la renta por habitante se iguale a la de la media de la Unión Europea, la estrategia de cohesión en España concentra aproximadamente un 70 por ciento de los fondos en las denominadas regiones convergencia, es decir, en aquellas regiones cuyo renta per cápita sea inferior al 75% de la media de la UE 25.

7. ¿Será España un contribuyente neto en la UE al final del periodo 2007-2013? ¿Qué consecuencias futuras tendrá este hecho?

España seguirá siendo receptor neto del presupuesto comunitario hasta, al menos, el año 2013. Teniendo en cuenta la situación actual de nuestra economía, es muy probable que España supere el 100% de la renta media comunitaria en el periodo de apli-

cación de las Perspectivas Financieras, pero incluso en esas circunstancias España seguiría siendo receptor neto de fondos.

Sin embargo, es probable que en el año 2014 España ya se convierta en contribuyente neto al presupuesto comunitario, lo cual es un éxito para dicho presupuesto, pues ha favorecido la convergencia de los estados miembros con rentas más bajas que la media. Ante esta nueva situación España debe buscar que se siga persiguiendo el objetivo de solidaridad con los países miembros de la UE menos desarrollados, garantizando una contribución equitativa de todos los estados miembros al presupuesto de la UE.

8. Recientemente se ha aprobado el Real Decreto que regula el Fondo de Garantía de Alimentos, que se gestiona desde la Dirección General de Costes de Personal ¿Puede comentarnos, en líneas generales, en qué consiste este Fondo?

El Fondo de Garantía del Pago de Alimentos es un fondo carente de personalidad jurídica, que tiene como finalidad garantizar, mediante el abono de unas cantidades que se configuran como anticipos reintegrables, el cobro de los alimentos reconocidos a hijos menores de edad, o mayores que tengan una discapacidad superior al 65 %, cuando no son abonadas por la persona obligada a hacerlo y exista una resolución judicial dictada por un Tribunal español. Para ello, se concederá una cantidad máxima de 100 € mensuales por beneficiario, por un período no superior a 18 meses.

El Fondo de Garantía del Pago de Alimentos se financia con las aportaciones que se consignen en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado –diez millones de euros para el año 2008–, que tienen la consideración de créditos ampliables, y, eventualmente, con los reintegros y reembolsos de los anticipos concedidos.

9. ¿Qué impacto puede o debe tener el nuevo Estatuto Básico del Empleado Público en la relación del Estado con sus propios empleados?

No cabe duda que el Estatuto Básico del Empleado Público (EBEP) supone un hito en la regulación de la Función Pública española en las últimas décadas si tenemos en cuenta que, desde la publicación de la Ley





30/1984 de Medidas Urgentes de Reforma de la Función Pública (ley que nació además con vocación de provisionalidad), no se había dado cumplimiento al mandato que recoge la Constitución en su artículo 103, apartado 3.

El EBEP se adapta a los nuevos requerimientos de un Estado altamente descentralizado en el que la Administración General del Estado no se sitúa ya a la cabeza en cuanto al número de empleados públicos, posición que corresponde a las Administraciones autonómicas.

A su vez, la eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios públicos a los ciudadanos constituye uno de los pilares fundamentales que rige la actuación de las Administraciones Públicas. Ello se traduce en la necesidad de que los empleados públicos cuenten con un marco regulador de su relación de empleo que permita, entre otros aspectos, la motivación, la progresión en la carrera, la permanente actualización formativa, así como, en el otro lado de la balanza, la adecuada exigencia de responsabilidades. De ahí que se hayan adoptado medidas innovadoras, ya implantadas en los países de nuestro entorno, entre las que quiero destacar, a título de ejemplo, el reconocimiento de la función pública directiva o la evaluación del desempeño que permitirán avanzar en la mejora de capacidades, en la profesionalidad y, por ende, en el servicio al ciudadano.

10. La Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones es una institución clave en la gestión de los recursos humanos de la AGE ¿creé que su funcionamiento es mejorable?:

La Comisión Interministerial de Retribuciones y su Comisión Ejecutiva (CECIR) ya han cumplido 20 años por lo que, sin duda alguna, su funcionamiento es mejorable y por ello se ha iniciado un serio y profundo proceso de reforma. Durante los últimos meses del año 2006, las Secretarías Generales para la Administración Pública y de Presupuestos y Gastos efectuaron una reflexión conjunta para detectar los problemas que afectaban a la gestión de las retribuciones y evaluar las posibilidades de acometer su proceso de reforma. Posteriormente se solicitó la colaboración de un grupo de expertos en la gestión de personal de la AGE para abrir un proceso de reflexión conjunto.

No obstante, abordar un proceso de reforma que corrija los problemas detectados y refuerce las potencialidades de la CECIR requiere un esfuerzo y entraña unas dificultades que imposibilitan su valoración en un corto espacio de tiempo. A pesar de ello, las primeras medidas ya han visto la luz, con modificaciones publicadas en el Boletín Oficial del Estado en diciembre de 2007, como la del ejercicio de competencias en materia de modificación de relaciones y catálogos de puestos de trabajo. Asimismo, se han adoptado otros acuerdos sobre instrucciones para la presentación de expedientes y sobre financiación de las propuestas para la modificación de las relaciones de puestos de trabajo.

11. ¿Qué opinión le merecen las diversas fórmulas de financiación de proyectos en colaboración con otras Administraciones y, en particular, la creación de Consorcios?

Como el resto de la sociedad, la Administración debe necesariamente evolucionar y cambiar para adaptarse a nuevos tiempos y situaciones. Por ello, no puedo sino valorar positivamente la introducción de nuevas formas de gestión y financiación en la medida que las mismas pueden introducir en la gestión pública mejoras en términos de eficacia y eficiencia.

Sin embargo, no hay que olvidar que estas nuevas formas organizativas y de gestión que se están implantando en los sectores públicos, en principio más ágiles y eficientes, pueden conllevar en ocasiones una cierta opacidad en sus procedimientos de funcionamiento, por lo cual el reforzamiento de la cultura de la transparencia y del control cobra especial importancia en estos momentos.

12. Otra de las apuestas del Gobierno en esta Legislatura ha sido la transparencia en las cuentas públicas. ¿podría decirnos cómo se ha contribuido desde la Secretaría General de Presupuestos y Gastos al cumplimiento de este objetivo?

En nuestro país la promulgación de las leyes de Estabilidad Presupuestaria en el año 2001 supuso un importante primer paso en este ámbito al recoger, de forma expresa, el principio de transparencia como uno de los principios generales de la ley y garante de la verificación del cumplimiento de la estabilidad presupuestaria.



Ahora bien, la aplicación práctica del principio en los años siguientes a la promulgación de las anteriores leyes fue en algunos casos deficiente, en la medida que no recogían la forma concreta de instrumentarlo. Por ello, la reforma de las leyes de estabilidad del año 2006 ha introducido importantes mejoras en esta normativa, en aras de lograr una mejor instrumentación del principio de transparencia como las ya reseñadas de la información necesaria para relacionar el saldo presupuestario con su equivalente en términos de contabilidad nacional, la consideración por separado de los saldos presupuestarios del Estado y de la Seguridad Social o la obligación del MEH de mantener una central de datos de carácter público, que recoja la información financiera suministrada por las distintas AA.PP.

Pero además, en mi opinión, el aumento de la transparencia no debe impulsarse exclusivamente por la vía normativa sino que también es muy importante la labor divulgativa y administrativa de los gestores presupuestarios. En este sentido debe ser prioritario facilitar el acceso de los ciudadanos a la información presupuestaria, a través de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, como ya se viene haciendo por lo que se refiere a la difusión vía Internet del contenido de los Presupuestos Generales del Estado.

13. ¿Qué opinión le merece el actual modelo de servicios informáticos de la Administración Presupuestaria?

Sin lugar a dudas, una de las áreas de la Administración Presupuestaria que ha progresado de una forma más vertiginosa es la de los servicios informáticos, ayudando en la elaboración de dicha información y facilitando el acceso a la misma no solo a los propios funcionarios de la Administración sino también a los ciudadanos en general.

En este sentido, destacaría el importante papel que ha jugado y sigue jugando un instrumento, el Plan Director de Sistemas de Información y Comunicación de la Administración Presupuestaria, a través del cual los centros directivos implicados y los servicios de informática presupuestaria de la IGAE interactúan de forma continua para mejorar y consolidar el Nuevo Sistema Presupuestario.

14. Como Secretario General de Presupuestos, y como Interventor y Auditor del Estado, ¿qué opinión le merece la labor desarrollada por la Intervención General?

Aunque personalmente haya ejercido funciones de control interno por un período muy breve de tiempo en mi carrera profesional, mi condición de Interventor y Auditor del Estado y mi experiencia como gestor en diversos puestos de la Administración pública (entre ellos el de Secretario General que actualmente desempeño) hace que conozca, desde hace ya mucho tiempo y con cierta profundidad, el trabajo que desarrolla la Intervención General de la Administración del Estado.

Por ello, no puedo más que valorar de forma muy positiva la labor de la Intervención General en cuanto la misma garantiza un correcto funcionamiento de la gestión de los recursos públicos, no solo por el control que se ejerce sobre los gestores públicos sino también, y lo que es probablemente más importante, por la propia seguridad que se otorga al gestor en el momento de la toma de sus decisiones.

15. ¿Qué aspectos estima que deberían reforzarse en materia de colaboración entre la IGAE y la Secretaría General de Presupuestos y Gastos?

Si bien es cierto que las conexiones entre dos centros directivos, históricamente muy interrelacionados como la IGAE y la SGPG, es estrecha, entiendo que la cultura de la transparencia del ciclo presupuestario en la que nos encontramos inmersos exige que la coordinación y el trasvase de la información entre los mismos se intensifique, en la medida que los ciudadanos exigen conocer, no solo las previsiones de gasto que se plasman en los Presupuestos Generales del Estado sino también el destino final de tales recursos.

A su vez, por las similitudes en el perfil de algunas de las funciones que tienen encomendadas y del propio personal de los centros, creo que se pueden hacer esfuerzos formativos y de investigación conjuntos, que aprovechen las sinergias existentes y que permitan beneficiarse de experiencias diversas pero muy complementarias.





① La Reforma de la Contabilidad Española. El nuevo Plan General de Contabilidad

José Ramón González García

Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Florentina Ros Amorós

Subdirectora General de Normalización y Técnica Contable

La decisión europea de incorporar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC//NIIF) en Reglamentos de la Comisión (NIC/NIIF adoptadas en Europa o NICE), que resultan de obligatoria aplicación desde el 1 de enero de 2005 en la formulación de cuentas anuales consolidadas de compañías cotizadas, ha sido el detonante para abordar el proceso de modernización del Derecho contable español, que tiene como objetivo armonizar las normas contables españolas con la nueva contabilidad europea.

Por lo que respecta a nuestro Derecho contable incardinado en el Derecho mercantil, la decisión europea unida al hecho de que la disposición adicional undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, mantiene la norma contable española como obligatoria en la formulación de las cuentas anuales individuales de todas las compañías, con independencia de que sean o no cotizadas, ha llevado a la aplicación obligatoria de dos marcos normativos, que la reforma realizada en el año 2007 armoniza con base en los criterios de las NICE, eligiendo, en la medida de lo posible, aquellos criterios que mejor enlazan con la tradición contable española.

La reforma se inicia con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que modifica, entre otras, el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, la

Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La Ley incorpora modificaciones de carácter sustantivo, que desde el ámbito contable afectan básicamente a los criterios para la formulación de las cuentas anuales, autorizando asimismo al Gobierno en su disposición final primera, a aprobar el Plan General de Contabilidad (PGC).

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aprueba un nuevo PGC, de obligatoria aplicación para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el PGC de Pequeñas y Medianas empresas (PGC de PYMES), aprobado por el Gobierno mediante Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que adicionalmente incorpora criterios contables simplificadores específicos para microempresas.

1. La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea

Una de las características básicas del proceso de reforma emprendido es la de seguir manteniendo a nuestro modelo contable como un conjunto de principios desarrollados por normas jurídicas que constituyen el Derecho contable español que forma parte del Derecho mercantil, armonizado con las



Directivas Europeas y cuyo referente fundamental en materia de desarrollo lo constituye el Plan General de Contabilidad.

Por esta razón, la Ley 16/2007 inicia el proceso de reforma modificando el Código de Comercio, en los artículos 34 a 41 relativos a cuentas anuales, en los que se ha delimitado la estructura básica del modelo contable, y en los artículos 42 a 49 con la finalidad de regular a nivel legal los aspectos fundamentales de la consolidación. Por otra parte se ha modificado también el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), habiéndose incorporado en el ámbito reglamentario aspectos contenidos anteriormente en este texto, como es la estructura de las cuentas anuales y parte del contenido de la memoria. Este documento incluye más información en línea con la exigencia de mayor transparencia para la información económico-financiera, en particular acerca de las transacciones con partes vinculadas, socios y administradores.

También incorpora modificaciones en el plano puramente mercantil. Así, se ha homogeneizado la terminología en los artículos 163, 164, 167 y 260 del TRLSA, utilizando en todos ellos el término "patrimonio neto" para el cómputo de las situaciones en las que el legislador mercantil exige actuaciones para mantener la solvencia frente a terceros en sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios. En esta línea, se ha modificado también el artículo 213 del TRLSA relativo a la aplicación del resultado, estableciendo que los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no puedan ser objeto de distribución. Asimismo, se exige la dotación anual con cargo a beneficios de una reserva indisponible que represente al menos un importe del cinco por ciento del fondo de comercio. Si no existiese beneficio, o éste fuese insuficiente, la dotación exigida se realizará con cargo a reservas de libre disposición.

Por otra parte en el proceso de tramitación parlamentaria de la Ley 16/2007, que fue aprobada por unanimidad de los grupos parlamentarios, se han incorporado modificaciones de las que resaltamos la producida en el ámbito de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que persigue entre otros objetivos alcanzar la neutralidad fiscal de la reforma contable, y la autorización al Gobierno contenida en la disposición final primera de la Ley para aprobar de forma simultánea el Plan

General de Contabilidad, y como norma complementaria de éste, un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

De esta forma las PYMES españolas, disponen de un cuerpo contable específico completo, adaptado a sus operaciones habituales, que incorpora simplificaciones en criterios de valoración y contiene cuentas y modelos de cuentas anuales específicos, superando así el régimen simplificado de la contabilidad que la Ley 16/2007 deroga. Este Plan de PYMES, aunque incluye simplificaciones, también posee la aptitud, en cuanto norma complementaria, para conseguir los mismos objetivos que el Plan General de Contabilidad manteniendo así el buen nivel de información obtenido con la aplicación de la normalización contable española.

2. El Plan General de Contabilidad

La norma pilar de nuestro derecho contable es, sin duda, el Plan General de Contabilidad, que contiene los principios, definiciones y criterios básicos que deben ser aplicados en el registro contable de las distintas operaciones.

Una vez fijadas las bases legales de la norma contable en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, la reforma se centró en la elaboración de un nuevo Plan de Contabilidad, aplicable por la generalidad de nuestras empresas en la confección de sus cuentas anuales individuales, sin perjuicio como hemos señalado anteriormente de la aparición del Plan General de Contabilidad de PYMES como una nueva herramienta complementaria pero más sencilla que la anterior, para facilitar la aplicación de los nuevos criterios a las empresas de menor dimensión.

2.1. El equilibrio de la novedad y la tradición

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sustituye a su antecesor del año 90 y resulta de aplicación en los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2008. Este Plan, a pesar de las novedades que conlleva, mantiene una línea de sucesión respecto a nuestra tradición contable, presentando una estructura similar a los anteriores Planes Generales y respetando, en lo posible, aquellos contenidos que se han entendido coincidentes con los internacionales.





Se estructura en las tradicionales cinco partes, que pasan a tener el siguiente contenido: Marco Conceptual de la Contabilidad, Normas de registro y valoración, Cuentas anuales, Cuadro de cuentas y Definiciones y relaciones contables. Por tanto, el nuevo Plan sigue manteniendo la sistemática de sus predecesores conteniendo no sólo los principios, definiciones, normas, criterios, bases de presentación y modelos de obligatoria aplicación, sino también las cuentas necesarias para reflejar los elementos patrimoniales y las operaciones más habituales, cuyos motivos de cargo y abono se han adaptado a los nuevos criterios. Estas dos últimas partes siguen manteniendo el carácter voluntario de la numeración, denominación y movimiento de las cuentas, salvo en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

2.2 Nuevos contenidos y otras novedades del Plan General de Contabilidad

Marco Conceptual de la Contabilidad

Por lo que se refiere a los contenidos, en primer lugar destaca poder contar por primera vez con un Marco Conceptual explícito. Al lado de los principios contables a los que hemos venido acudiendo sistemáticamente para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a las operaciones que expresamente no quedan recogidas en las normas, nos encontramos con un Marco más completo y, por tanto, más potente al que acudir en las reflexiones que necesariamente se han de realizar para reflejar correctamente las operaciones en la contabilidad.

El Marco Conceptual recoge las características que debe tener la información contenida en las cuentas anuales, las definiciones de los elementos patrimoniales (activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos), los criterios de registro o reconocimiento, los criterios valorativos así como algunas definiciones utilizadas en la concreción de éstos y la jerarquía normativa aplicable en las cuentas anuales individuales de las empresas destinatarias del PGC.

Asimismo, entre los aspectos de relevancia contenidos en el Marco Conceptual, debemos hacer una mención especial a la concreción del denominado “principio de fondo sobre forma”, que en la normativa española adquiere la categoría de corolario u objetivo de las cuentas anuales. En este sentido, se

señala que al efecto de conseguir la imagen fiel a la que deben conducir las cuentas anuales, “en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Este aspecto recogido no sólo en el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad sino en el propio Código de Comercio (artículo 34.2 en la redacción dada por la Ley 16/2007) no supone en sí mismo una novedad, siendo reiterada la doctrina, tanto administrativa como académica, que manifiesta la necesidad de acudir al fondo económico de las operaciones realizadas en su conjunto para poder alcanzar la mencionada imagen fiel, no siendo relevantes a estos efectos las denominaciones jurídicas acordadas. No obstante, debe resaltarse la importancia de que este aspecto se encuentre contenido en la propia Ley, con los consiguientes efectos que ello conllevará, así como el mayor alcance que en algunos puntos tiene en el nuevo marco contable, alcanzando incluso en algunos casos a recalificar contablemente como instrumentos de pasivo, emisiones con forma jurídica de capital (en particular, algunas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto).

Respecto a los criterios valorativos destaca la regulación relativa al valor razonable, dada la mayor utilización que tiene en el nuevo marco frente a la situación previa, en la que se tenía en cuenta a efectos, fundamentalmente, de correcciones valorativas. El valor razonable queda definido como el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua. El valor razonable, con carácter general, se calcula por referencia a un valor fiable de mercado. En los casos en los que existan mercados activos, el precio cotizado será la mejor referencia del valor razonable. Cuando no exista tal mercado, el Marco Conceptual desarrolla los criterios exigidos a los modelos y técnicas de valoración aceptados a estos efectos.

También y por su novedad, tanto terminológica como de extensión en cuanto a la obligatoriedad en su aplicación, el Marco Conceptual define el “coste amortizado” que constituye el criterio general de valoración de los créditos y débitos de las empresas, suponiendo una concreción del hasta ahora “criterio financiero” que se exigía de éstos en cuan-



to a la imputación de ingresos y gastos financieros. De esta forma, se unifica y generaliza la utilización del método de interés efectivo en dicha imputación, siendo el tipo de interés efectivo el que iguala el valor en libros del activo o pasivo financiero con la corriente de flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento.

Normas de registro y valoración

Por lo que se refiere a las normas de registro y valoración, el primer tema a resaltar es que el nuevo Plan General de Contabilidad regula más operaciones que su antecesor. Por una parte, destaca la regulación recogida de las denominadas “combinaciones de negocios”, definidas como las operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. Se suple así la ausencia de una norma general con la que nos encontrábamos en relación con el tratamiento contable a aplicar en las operaciones de fusión y escisión de sociedades, que no fueron abordadas en la aprobación del anterior Plan y cuyo desarrollo posterior nunca alcanzó el rango de norma jurídica y por tanto de obligada aplicación, habiendo mantenido la doctrina administrativa la validez de los criterios contenidos en un Borrador de norma del año 1993. Este Borrador elaborado en su momento en sintonía con los criterios imperantes en el ámbito internacional, adicionalmente se había ido distanciando de dichos criterios dadas las modificaciones realizadas en el citado ámbito en esta materia (fundamentalmente, desde la aprobación del SFAS nº 141 americano y de la norma internacional de información financiera nº 3).

En concreto, en las combinaciones de negocios que se realicen mediante operaciones de fusión o escisión de empresas o de adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios, se deberá aplicar el método de adquisición, en virtud del cual los activos identificables y pasivos asumidos del negocio o negocios adquiridos se valoran en general por su valor razonable, quedando determinado el fondo de comercio (o, en algunos casos que deberían ser muy excepcionales, la diferencia negativa) como la diferencia entre el coste de la combinación de negocios y el valor por el que deben registrarse los elementos patrimoniales adquiridos. Debe asimismo advertirse que para las operaciones de fusión, escisión y aportación

no dineraria de un negocio entre empresas del grupo, el Plan recoge unas reglas particulares basadas en este caso en los valores de consolidación establecidos en el Código de Comercio (cuando las empresas intervinientes sean la dominante y una dependiente) o los valores individuales en los restantes casos (dos sociedades dependientes).

Asimismo, la realidad económica ha evolucionado respecto a la existente a principios de los años 90. La norma contable, siempre fiel reflejo del mundo empresarial de su momento, se hace eco de la aparición de nuevos productos en el ámbito financiero y de la mayor habitualidad en la realización de determinadas operaciones. En particular, la regulación de los instrumentos financieros ha evolucionado, recogiendo las particularidades de instrumentos con derivados implícitos (los denominados “instrumentos financieros híbridos”) o la utilización de las operaciones de cobertura de riesgos, entre otros.

Ciertamente la materia de instrumentos financieros es la que presenta mayores novedades en el nuevo marco contable. Y no sólo por la incorporación de nuevos instrumentos sino también por el enfoque que de los mismos se realiza. A este respecto y si bien la presentación en los modelos de balance sigue respondiendo a la naturaleza de los distintos activos financieros (instrumentos de patrimonio, créditos, valores representativos de deudas, derivados, deudores comerciales y otros) y pasivos financieros (provisiones, valores negociables, deudas con entidades de crédito, acreedores por arrendamiento financiero, derivados, acreedores comerciales y otros), la norma exige una valoración de los instrumentos basada en carteras, siendo determinante no sólo la naturaleza de los instrumentos sino también la gestión a realizar con ellos al efecto de la ubicación de éstos en una u otra cartera.

En este sentido, las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas quedan delimitadas en una categoría independiente, cuya valoración es el coste. Por lo que se refiere al resto de los activos financieros -y salvo que éstos se tengan para negociar, incluidos los derivados especulativos, o se hayan incluido en la categoría de otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los cuales se valoran a valor razonable con imputación de los cambios de valor a la cuenta de pérdi-





das y ganancias-, quedarán clasificados como préstamos y partidas a cobrar siempre que no sean instrumentos de patrimonio ni derivados, no se negocien en un mercado activo y sus cobros sean de cuantía determinada o determinable. Los préstamos y partidas a cobrar, en la que se ubican los créditos, comerciales o no, se valoran por su coste amortizado.

La norma contempla adicionalmente la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, en la que se ubican los valores representativos de deuda cotizados que la empresa tenga con la intención efectiva y capacidad de conservar hasta el vencimiento, que quedan valorados también al coste amortizado. Por último, los valores representativos de deuda y los instrumentos de patrimonio que no se hayan clasificado en ninguna de las anteriores categorías se clasifican como “activos financieros disponibles para la venta”, que se valoran por su valor razonable, imputando a patrimonio neto las diferencias de valor.

Por lo que se refiere a los pasivos financieros, se contempla una categoría en la que quedan ubicados todos los pasivos, salvo que éstos se tengan para negociar (incluidos los derivados especulativos) o se hayan incluido en la categoría de otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. En concreto, esta categoría es la de Débitos y partidas a pagar y quedan valorados por su coste amortizado.

Conjuntamente con la novedad que conllevan estas nuevas clasificaciones, la norma relativa a instrumentos financieros contiene una serie de casos particulares en los que aborda los instrumentos financieros híbridos, compuestos (aquellos que incluyen componentes de pasivo y patrimonio, simultáneamente), contratos que se mantienen con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero (que en ocasiones han de ser tratados como anticipos a cuenta, en otras como meros compromisos futuros y por último, en algunas circunstancias como instrumentos financieros derivados), contratos de garantía financiera (por ejemplo, avales), fianzas recibidas y entregadas, y las coberturas contables. La contabilidad de coberturas conlleva unos criterios contables específicos que deben aplicarse a los instrumentos financieros que actúen como instrumentos de cobertura (generalmente derivados, pudiendo actuar otros ins-

trumentos financieros en el caso de coberturas de tipo de cambio) y a las partidas cubiertas (activos y pasivos reconocidos, compromisos en firme no reconocidos, transacciones previstas altamente probables e inversiones netas en negocios en el extranjero), que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

Otra de las operaciones contempladas en el nuevo Plan General es la relativa a las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio propio. Las operaciones consistentes en retribuir a los trabajadores a través de instrumentos de patrimonio (por ejemplo, opciones sobre acciones) o mediante importes variables en función de la evolución en los precios de dichos instrumentos de patrimonio, encuentran respuesta en una norma específica, que establece las pautas a seguir en cuanto al registro y valoración de estas operaciones, diferenciando si dan lugar a un incremento en el patrimonio neto (cuando se liquidan con los propios instrumentos de patrimonio) o a un pasivo (cuando se liquidan en efectivo, cuyo importe se determina en función del valor de los instrumentos de patrimonio). También diferencia la norma, a efectos de su valoración, las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio (se valorarán por el valor de los instrumentos de patrimonio cedidos referido a la fecha del acuerdo de concesión), de las transacciones que tengan como contrapartida otros bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados (se valorarán por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos en la fecha en que éstos se reciben, siempre que dicho valor razonable pueda determinarse con fiabilidad).

Entre las nuevas normas quisiéramos destacar, por último, la relativa a los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, en la que de nuevo los criterios de gestión adquieren relevancia en la información financiera que suministran las cuentas anuales. Una empresa debe clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta, cuando espere que su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la norma. Esta clasificación tiene efectos fundamentalmente a nivel de presentación en el balance, ya que estos activos (o pasivos, en



caso de tratarse de grupos enajenables de elementos) se ubican en la parte corriente del balance. Adicionalmente, esta clasificación supone también algún aspecto valorativo particular: en concreto, los bienes dejan de ser amortizados desde que se clasifican en esta categoría y también se perfila que han de valorarse al menor de los dos importes siguientes: valor contable y valor razonable menos costes de venta (al quedar inoperativo, por propia definición, el valor en uso de estos elementos).

El nuevo Plan General de Contabilidad contiene además otras muchas novedades cuyo estudio excede las pretensiones de este artículo. Simplemente destacar, por una parte, la mayor extensión y regulación recogida en el Plan General de algunas operaciones como los arrendamientos, las operaciones entre empresas del grupo, los negocios conjuntos o los hechos posteriores; y, por otra parte, la especial atención que debe darse a los nuevos contenidos en relación con las permutas, los costes relacionados con las grandes reparaciones, las provisiones por desmantelamiento, la no amortización del fondo de comercio, la casuística recogida sobre moneda extranjera, el nuevo enfoque dado al registro de los activos y pasivos derivados del impuesto sobre beneficios, los pasivos por retribuciones al personal a largo plazo de prestación definida, las subvenciones, donaciones y legados y los cambios en criterios contables y errores.

Cuentas anuales

El cambio más relevante en lo que se refiere al contenido de las cuentas anuales, viene dado obviamente por la aparición de dos nuevos estados contables: el estado de cambios en el patrimonio neto –que a su vez se subdivide en dos documentos: el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado total de cambios en el patrimonio neto– y el estado de flujos de efectivo –exigible sólo para las empresas obligadas a confeccionar modelo normal de balance y, por tanto, a someter sus cuentas anuales a auditoría.

La aparición en el nuevo marco de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (fundamentalmente, los derivados de la valoración de activos financieros disponibles para la venta, de algunas operaciones de cobertura que originan movimientos contra patrimonio neto –las coberturas de flujos de efectivo y las derivadas de inversio-

nes netas en negocios en el extranjero que carezcan de personalidad jurídica– y de las subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros no socios) determina la necesidad de aglutinar en un solo documento la globalidad de ingresos y gastos del ejercicio. En este sentido, el estado de ingresos y gastos reconocidos recoge en primer lugar el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias y le incorpora los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, recogiendo separadamente los ingresos y gastos transferidos en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias (que en definitiva no afectan a los ingresos o gastos del ejercicio –en tanto figuran en la parte de las transferencias del estado de cambios en el patrimonio neto con signo contrario al que recogen en la cuenta de pérdidas y ganancias–, sino a la ubicación de éstos).

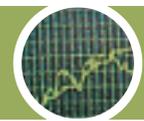
Asimismo, se sistematiza y recoge en un documento independiente –el estado total de cambios en el patrimonio neto–, las restantes variaciones de patrimonio que derivan de operaciones con socios (aumentos de capital, distribución de dividendos, por citar los más habituales), de errores y cambios de criterio contable y de otras reclasificaciones de patrimonio (por ejemplo, la dotación de la reserva legal).

Por lo que se refiere al estado de flujos de efectivo, su inclusión en las cuentas anuales responde a la mayor relevancia que se otorga a la información relativa a las disponibilidades líquidas de la empresa, mostrando diferenciadamente según su origen y destino (operaciones de explotación, de inversión y de financiación) los flujos de entrada y salida de tesorería y otros medios líquidos equivalentes.

Por lo que se refiere a los documentos tradicionales cabe apreciar, de forma muy sintética, los siguientes cambios:

- El balance recoge separadamente los activos y pasivos de la empresa, así como el patrimonio neto. Los activos y pasivos se clasifican como corrientes o no corrientes, siendo fundamental en esta diferenciación el ciclo normal de explotación en relación con los elementos relacionados con el mismo y el plazo de un año en los restantes casos. En el patrimonio neto, se recogen tres subagrupaciones: una primera que contiene los fondos propios, y las dos siguientes para los ajustes de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos de ter-





ceros no socios. Los saldos contenidos en estas dos últimas subagrupaciones quedan pendientes de ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias en años futuros.

- La cuenta de pérdidas y ganancias presenta un nuevo formato en forma de lista. También desaparece el margen de resultados extraordinarios, presentándose diferencialmente los resultados de explotación y los financieros así como el gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios. Asimismo y como novedad, en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias (obligatorio para las empresas de mayor tamaño) se exige diferenciar el resultado de las operaciones continuadas de las denominadas operaciones interrumpidas (con carácter general, una línea de negocio o un área geográfica de la explotación que sea significativa, que ha sido enajenada o ha sido clasificada como mantenida para la venta).
- La memoria presenta como característica más relevante el mayor contenido informativo que se exige, siendo especialmente relevante la información solicitada en relación con las operaciones realizadas con partes vinculadas, debiendo facilitarse en la memoria información suficiente para comprender las operaciones con aquellas partes en las que, directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos, se ejerce o se tiene la posibilidad de ejercer, el control o una influencia significativa. Asimismo se deberá informar sobre los efectos que dichas operaciones tienen sobre los estados financieros de la empresa.

3. El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

En la exposición realizada en el presente artículo queremos hacer unas breves referencias al contenido de este PGC de PYMES. Como ya hemos destacado, el mismo es una norma complementaria del PGC y tiene como objetivo facilitar la aplicación de la nueva contabilidad a una gran parte de las empresas españolas por cuanto podrán aplicarlo, voluntariamente, los sujetos que prevé el artículo 2 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el PGC de PYMES.

Respecto a los contenidos, se ha eliminado la regulación de las operaciones consideradas como no habituales para estas

empresas, como son, entre otras, las combinaciones de negocio o las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando una PYME realice alguna de las operaciones no reguladas específicamente en el PGC de PYMES, deberá remitirse a los criterios del PGC, con la excepción de las normas relativas a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, que no resultan de aplicación para los usuarios del Plan de PYMES.

Por otra parte, y además de la simplificación de criterios para microempresas prevista en la Ley 16/2007, también se han simplificado para los usuarios del Plan de PYMES, algunos criterios de valoración, en particular respecto a los instrumentos financieros. En esta línea, se han eliminado categorías por gestión manteniendo las categorías de negociación, coste amortizado y coste, quedando restringida la utilización del valor razonable para los instrumentos que sean objeto de negociación y para los activos financieros híbridos.

Con esta actuación, se facilita el tránsito a la nueva contabilidad de las empresas de menor dimensión, sin perjuicio de mantener el nivel adecuado de información económico financiero de las empresas españolas.

4. Régimen transitorio

El tránsito hacia los nuevos criterios contables constituye un aspecto sustantivo que en las disposiciones transitorias de los Reales Decretos que aprueban el PGC y el PGC de PYMES, se ha regulado con el objetivo de facilitar la primera aplicación.

Así el mencionado régimen transitorio conjuga los contenidos de la primera aplicación, aplicación retroactiva y presentación de información comparativa, con medidas que simplifican el tránsito. En este sentido se permite valorar los elementos patrimoniales con los criterios utilizados en el PGC de 1990, con la condición de que esta operación se aplique de forma uniforme y adicionalmente no se obliga a presentar comparativos del ejercicio 2007, debiendo en todo caso informar en la memoria del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008 de los cambios producidos por la aplicación de los nuevos criterios contables en el patrimonio de la empresa.



② Presente y Futuro de la Política de Cohesión

D. José Antonio Zamora Rodríguez
Director General de Fondos Comunitarios

I. LA POLÍTICA DE COHESIÓN: SU LUGAR EN LA ARQUITECTURA COMUNITARIA.

La política de cohesión es una política constitucional de la Unión Europea. El artículo 185 del vigente Tratado establece que, a fin de reforzar la cohesión económica y social, la Comunidad se propone reducir las diferencias en los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales.

El próximo Tratado, incluye en sus artículos 174 a 178 una referencia a la política de cohesión, a la que añade ahora la dimensión territorial a las económica y social; a la dimensión territorial se hará una referencia más adelante en este mismo artículo.

El aspecto esencial de la política de cohesión es el de plasmar la idea de solidaridad en el Presupuesto comunitario, mediante la transferencia de recursos de los estados miembros más desarrollados a los de menor nivel de renta, bajo la tutela de la Comisión Europea. Entronca, en este sentido, con la tradición política europea de políticas de redistribución y Estado del Bienestar, pero también con el pasado de políticas de desarrollo regional, muy arraigadas, por ejemplo, en Francia.

En el debate político comunitario, y sobre todo entre los países contribuyentes netos, que normalmente son los más reacios a la ampliación del presupuesto de la Unión y al desarrollo de políticas que supongan nuevos o

mayores compromisos de gasto, un test que se exige para el desarrollo de una política por la Unión es el del valor añadido comunitario.

La prueba del valor añadido comunitario obliga a demostrar que la política debe llevarse a cabo a nivel europeo porque supone beneficios adicionales claros en comparación con la acción de los Estados miembros individualmente considerados.

Tras el concepto se hallan los principios de subsidiariedad, las actuaciones deben desarrollarse al nivel administrativo más cercano al ciudadano siempre que no pueda demostrarse una mayor eficacia derivada de su ejecución a niveles superiores, y de proporcionalidad, la actuación comunitaria debe ser proporcional a los fines que se pretenden.

El valor añadido comunitario de la política de cohesión lo situaría en tres aspectos de la misma:

En primer lugar, es muy difícil que los estados miembros más beneficiados por la misma, que son los menos desarrollados, puedan destinar una cuantía de recursos tan alta como la que la Unión dedica al desarrollo de sus regiones más atrasadas. Lo que para la Unión Europea puede hacerse a un coste relativamente pequeño en relación con el tamaño de su economía, para cada uno de los países beneficiarios considerados aisladamente sería inabordable. El esfuerzo redistributivo de la Unión equivale a un 0,41% de la Renta Nacional Bruta comunitaria, mientras que para los países beneficiarios más atrasados los fondos transferidos se sitúan entre el 2% y el 4% de





su producto interior bruto, lo que hace posible que, bien administrados, tengan un efecto significativamente positivo sobre su desarrollo.

En segundo lugar, es un eficaz instrumento para dar visibilidad a la Unión Europea en los Estados miembros; todas las regiones de la Unión Europea están cubiertas por la política de cohesión, aunque haya una gran diferencia entre la intensidad de la ayuda percibida por las menos y las más desarrolladas. La aplicación de las normas sobre publicidad de las intervenciones, por ejemplo, los carteles o las placas anejas a cada obra, muestran la diversidad y el número de las actuaciones financiadas. En España, somos testigos de cómo estos carteles y placas son parte del paisaje y muestran lo que la Unión Europea hace por los ciudadanos contribuyendo a su prestigio.

En tercer lugar, es un instrumento para el desarrollo de las políticas de la Unión. La política de cohesión podría instrumentarse como una transferencia de renta a los Estados miembros receptores dejando que estos aplicaran los recursos a las finalidades que consideraran más convenientes, sin embargo, la transferencia está condicionada. En los Consejos de Lisboa y de Gotemburgo se previó que la política de cohesión debía contribuir a incrementar el crecimiento, la competitividad y el empleo, para lo cual debía incorporar las prioridades comunitarias en materia de desarrollo sostenible. En el Consejo de 16 de Diciembre de 2005, en el que se aprobaron las Perspectivas Financieras 2007-2013, se establecieron porcentajes mínimos de gasto que debían aplicarse al cumplimiento de los Objetivos de Lisboa⁽¹⁾. Aparte de lo anterior, hay otros mecanismos por los que la política de cohesión se ha condicionado al cumplimiento de programas comunitarios: por ejemplo, la vinculación parcial del fondo de cohesión a la financiación de redes transeuropeas de transporte, o, en otro orden de cosas, la propia supervisión de la ejecución de la política por los servicios de la Comisión.

Relacionado con lo dicho en el párrafo anterior está la contribución de la política de cohesión a la creación de un espacio económico más integrado, y como consecuencia de un mercado único más eficiente. Las inversiones en zonas insuficientemente

dotadas de capital público en transportes, infraestructuras tecnológicas y de agua, en capital humano, abren nuevas oportunidades para la localización de las empresas, y como consecuencia para el progreso de estas zonas.

En cualquier caso, todas las propiedades positivas de la política de cohesión no bastan para garantizar su existencia; la existencia de la política de cohesión necesita de la voluntad política de los estados miembros, y singularmente de los contribuyentes netos de la Unión Europea.

II. LA ORGANIZACIÓN DE LA POLÍTICA DE COHESIÓN: OBJETIVOS DE INTERVENCIÓN E INSTRUMENTOS.

La organización actual de la política de cohesión tiene su origen último en el Acuerdo del Consejo de 16 de Diciembre de 2005, que dio la base política necesaria para la elaboración del paquete de Reglamentos.

El Acuerdo alcanzado culminó una larga y difícil negociación entre los 27 Estados miembros. Larga y difícil porque la ampliación había cambiado la faz de la Unión: el tercer informe de la Política de Cohesión de la Comisión Europea publicado en 2004 lo describía bien al señalar: “el efecto de la ampliación añade algo menos del 5% al Producto Interior Bruto de la Unión Europea pero casi el 20% de la población de la Unión Europea. Como consecuencia, el producto interior bruto per capita en la Unión Europea a 25 estados miembros será aproximadamente un 12,5% menos que el de la Unión Europea a 15 Estados miembros”⁽²⁾.

La ampliación, por lo tanto, hacía a la Unión Europea, casi de repente, significativamente más grande en términos de población, un poco más grande en términos de PIB, y más pobre por media. La ampliación afectaba apreciablemente a la política de cohesión, ya que todos los nuevos países miembros serían beneficiarios significativos de ella.

El Presupuesto de la Unión Europea es relativamente pequeño en tamaño. Como se encarga de recordar la Comisión, cada vez que tiene ocasión, en los Estados miembros el Presupuesto representa el 45%

⁽¹⁾ Estos porcentajes son el 60% para el denominado Objetivo Convergencia y del 75% para el Objetivo de Competitividad Regional y Empleo.

⁽²⁾ Comisión Europea: “A new partnership for cohesion”, Febrero 2004, página 16.



de la renta nacional, mientras que en la Unión el techo de gasto autorizado representaba el 1,24% de la Renta Nacional Bruta en términos de compromisos y el 1,09% en términos de créditos de pago en las perspectivas financieras 2000-2006. Para el período 2007-2013 la Comisión no pidió más, sino mantener el mismo porcentaje de gasto sobre la Renta Nacional Bruta aunque con un mayor techo en términos de pago, 1,15%. En conjunto, tras las sucesivas rondas de negociación, el techo de gasto quedaría en el 1,04% en términos de compromisos, más cerca de las pretensiones de los contribuyentes netos que de la propuesta inicial de la Comisión.

En lo que se refiere a la política de cohesión, la Comisión proponía un aumento a lo largo del período del 31,3% en términos reales, atendiendo a tres prioridades principales: el *objetivo de convergencia*, para apoyar al crecimiento y el empleo en las regiones menos desarrolladas de la Unión, el *objetivo de competitividad regional y empleo*, de adaptación a la globalización y la estrategia de Lisboa en el resto de regiones de la Unión Europea no cubiertas por aquel objetivo, y el de *cooperación territorial*, destinado a fomentar la cooperación entre regiones para el desarrollo conjunto de proyectos.

Los contribuyentes netos pidieron recortes en la política de cohesión insistiendo en que debía limitarse a financiar las regiones más pobres, y en la versión más radical de esta posición tan solo a los nuevos Estados miembros. Aunque la Comisión consiguió mantener todas las prioridades que se había fijado, y que todo el territorio de la Unión Europea fuera elegible para la política de cohesión, debió aceptar un recorte en la versión final del presupuesto de la tasa de crecimiento, que se situó en el 16,6%. El presupuesto se dotó con 307,6 miles de millones de euros en 2004, el 36% del presupuesto comunitario, siendo la principal categoría de gasto por encima de la PAC en el período.

Sobre este presupuesto se estructuró la política de cohesión con una línea de continuidad esencial con respecto al pasado, pero mejor armada institucionalmente, o por lo menos armada institucionalmente al principio del período de programación, y no como sucedió en el período 2000-2006, a lo largo del período, lo que ha dado lugar a una notable inseguridad jurídica para los gestores de fondos.

Para el nuevo período se propone un marco simplificado para la política de Cohesión basado en tres objetivos, a fin de garantizar la adecuada aplicación de las agendas de Lisboa y Gotemburgo, pero teniendo en cuenta las circunstancias específicas de las regiones.

- **Objetivo Convergencia:** financiará a los Estados miembros y las regiones menos desarrollados de la Unión ampliada. Esta prioridad incluye una ayuda transitoria o phasing-out para las regiones de efecto estadístico, es decir, aquellas regiones cuyo PIB per capita no supere el 75% del PIB medio de la UE 15, pero sí sea superior al 75% de la nueva media (más baja) de la UE 25.

Los programas de convergencia se dedicarán a modernizar y a aumentar el capital físico y humano, promover la sostenibilidad medioambiental, desarrollando mejores prácticas en materia de gobernanza y de capacidades institucionales.

- **Objetivo Competitividad regional y empleo:** se destinarán a los demás Estados miembros y regiones no cubiertos por el objetivo de convergencia, ya que persisten necesidades significativas como consecuencia de reestructuraciones económicas y sociales. Asimismo, se incluye en esta prioridad un tratamiento especial transitorio o phasing-in para las regiones que salen de Objetivo 1 por su propio desarrollo (efecto crecimiento), es decir, cuyo PIB per capita supere el 75% del PIB medio de la UE 15 y de la nueva media de la UE 25.⁽⁹⁾

- **Objetivo Cooperación territorial y europea:** esta prioridad se llevaría a cabo mediante programas transfronterizos y transnacionales y abordarán los problemas específicos que surgen al construir una economía integrada en todo el territorio europeo, cuando éste está dividido por fronteras nacionales.

⁽⁹⁾ **Objetivo Convergencia:** Regiones Convergencia: Andalucía, Extremadura, Castilla La Mancha, Galicia; Regiones Phasing out: Asturias, Murcia, Ceuta, Melilla.

Objetivo Competitividad Regional y Empleo: Regiones Phasing in: Canarias, Castilla León, Comunidad Valenciana; Regiones Competitividad Regional y Empleo: Aragón, Baleares, Cantabria, Cataluña, Madrid, Navarra, La Rioja, País Vasco.

Objetivo Cooperación Territorial: Transfronteriza: España-Portugal, España-Francia, España-Marruecos; Transnacional: Atlántico, Mediterráneo Occidental, Transpirenaico, ¿Canarias-Azores-Madeira?; Interregional: todo el territorio nacional.





El objetivo de intervención prioritario es lógicamente el de convergencia, al que se destinan el mayor volumen de los recursos del Presupuesto.

El 81,7% del presupuesto de la política de cohesión (251.330 millones de euros) se asignará al objetivo de convergencia, e incluye 61.518 millones de euros para el Fondo de Cohesión, y 12.521 millones de euros para las regiones phasing-out y para el phasing-out del Fondo de Cohesión asignado a España.

El 15,8% (48.789 millones de euros) de dichos fondos se asignará al objetivo de competitividad regional y empleo, incluyendo 10.385 millones de euros para las regiones que se incorporan progresivamente al Objetivo Competitividad, las denominadas phasing-in.

Al objetivo de cooperación territorial se asignará el 2,4% (7.500 millones de euros) de dichos fondos.

La actuación sobre los objetivos se llevará a cabo con los tres instrumentos tradicionales: el Fondo Europeo de Desarrollo Regional – FEDER –, el Fondo Social Europeo – FSE – y el Fondo de Cohesión.

El FEDER financia inversiones en una gran variedad de sectores como el medio ambiente, transportes, investigación, desarrollo e innovación, renovación urbana, energía, promoción de las pymes, etc.

El FSE financia gastos en formación, inserción en el mercado de trabajo, desarrollo empresarial, etc.

Tanto el FEDER como el FSE son fondos regionalizados, esto es, el Gobierno debe programar las actuaciones regionalmente, estableciendo los recursos y las actuaciones que se van a aplicar y desarrollar en cada una de las regiones.

El Fondo de Cohesión, por el contrario, es un fondo nacional, cuya programación es más sectorial que regional: las inversiones que financia el Fondo de Cohesión son redes transeuropeas de transporte, inversiones en medio ambiente, principalmente en el sector del agua y los residuos, y también eficiencia energética. Son beneficiarios del

Fondo de Cohesión aquellos países cuya RNB per cápita en paridad de poder adquisitivo (PPA), es inferior al 90% de la media de la UE 25.

III. ESTADOS MIEMBROS: DOTACIÓN DE FONDOS Y PROGRAMACIÓN

Los Fondos de la Política de Cohesión se asignan a los Estados miembros, principalmente, de acuerdo con unos criterios objetivos, establecidos en los Acuerdos del Consejo en los que se aprueba el Presupuesto Comunitario.

En el Acuerdo de diciembre de 2005 está especificado exactamente cómo se calcula el montante que recibirá cada una de las regiones (tanto del objetivo convergencia como del objetivo competitividad regional y empleo), y, según se especifica en el mismo Acuerdo *“la asignación para cada Estado miembro es la suma de las asignaciones para cada una de sus regiones que pueden acogerse a financiación”*. Una vez determinada de esta manera la cantidad que corresponde a un Estado por Fondos Estructurales, se calcula el montante del Fondo de Cohesión que corresponde a cada Estado miembro según la fórmula establecida de reparto del Fondo. Sumando ambas partidas se calcula la parte más importante del montante total que recibirá cada uno para el período 2007-2013. A este importe, habrá que añadir las cantidades adicionales que pueda conseguir bilateralmente el Estado como consecuencia de la negociación final.

En el caso de España estas cantidades adicionales fueron las que obtuvo para las Islas Canarias, de 100 millones de euros más lo que pudiera corresponderle de un Fondo para regiones ultraperiféricas: el importe que recibirá Canarias en el marco del Fondo RUP será de 434 millones de euros corrientes. Una dotación adicional de 50 millones de euros para Ceuta y Melilla. Y, quizás, lo más importante, una asignación adicional de 2.000 millones de euros del Fondo Europeo de Desarrollo Regional para mejorar la investigación y el desarrollo por y para el beneficio de las empresas.

Aparte de lo anterior, España seguirá percibiendo en el periodo 2007-2013 el Fondo de Cohesión, bajo la forma de una dotación transitoria de salida del Fondo,



dotada con 3.250 millones de euros (3.543 millones de euros corrientes).

En esta negociación cabe señalar que España ha conseguido innovar en la política comunitaria al crear el precedente de un nuevo instrumento, el FEDER I+D+i, un periodo transitorio de salida para el Fondo de Cohesión, que no estaba previsto, y nunca había existido hasta ahora, dotar financieramente el tratamiento diferenciado que las Islas Canarias tenían como región ultraperiférica, y la mención expresa con dotación financiera para Ceuta y Melilla.

Una vez determinada la cantidad global (ver cuadro 1) el Ministerio de Economía y Hacienda debió proceder a completar el proceso de programación de los fondos. La programación de los Fondos tiene dos grandes hitos: en primer lugar, la elaboración del Marco Estratégico Nacional de Referencia para su aprobación por la Comisión Europea; y, en segundo lugar, la elaboración de los Programas Operativos del FEDER, el Fondo Social Europeo, y el Fondo de Cohesión.

En el Marco Estratégico Nacional

gramación, el Ministerio era consciente de que las prioridades de los Fondos no podían ser iguales a las del pasado, en el que fueron marcadamente preponderantes las inversiones en infraestructuras de transporte y medio ambiente, pero también de que la historia no se escribe como una página en blanco, y que era necesario dar continuidad a determinados programas e inversiones ya comenzadas. Se decidió hacer un mayor énfasis en la investigación, desarrollo tecnológico, innovación, desarrollo empresarial y actuaciones similares, dando continuidad a los programas de inversiones e infraestructuras.

Además de lo anterior, era necesario tomar una primera decisión: la del reparto de los recursos estructurales entre el FEDER y el Fondo Social Europeo. La decisión tomada fue destinar la mayoría de ellos al FEDER, siendo el reparto final para toda España del 74% para el FEDER y el 26% para el Fondo Social Europeo. En esta decisión, se tuvieron en cuenta la línea estratégica señalada en el párrafo anterior, y el hecho de que la gestión del FEDER es más sencilla que la del Fondo Social Europeo, y

Cuadro 1 **Política Regional; Reparto de los Fondos por Objetivos**

Acuerdo del Consejo Europeo de 16 de diciembre de 2005, que aprueba las Perspectivas Financieras para el periodo 2007-2013.

M€ corrientes	UE-25	España	%
Convergencia	199.322	21.054	10.6
Phasing Out	13.955	1.583	11.5
Phasing in	11.409	4.955	43.3
Competitividad	43.556	3.522	8.1
TOTAL	268.242	31.114	11.6
Cooperación Territorial	8.723	559	6.4
Fondo de Cohesión	69.578	3.543	5.3
TOTAL FFE	346.543	35.216	10.2

■ Fondo Tecnológico = 2.248 millones de € corrientes

de Referencia⁽⁴⁾ quedan establecidas las grandes líneas estratégicas de aplicación de los Fondos.

En el momento de iniciarse la Pro-

las Comunidades Autónomas, que gestionan una parte de los recursos, se manifestaban casi unánimemente a favor de más FEDER (ver cuadro 2).

Una decisión ulterior es la de

⁽⁴⁾ Fue aprobado el 7 de mayo de 2007 por la Comisión Europea





Cuadro 2

Distribución del FEDER Y FSE

	M € corrientes	€ por hab. y año	FEDER		FSE	
Convergencia	21.054	202	77%	16.157	23%	4.897
Phasing Out	1.583	82	78%	1.232	22%	351
Phasing in	4.955	66	75%	3.736	25%	1.219
Competitividad	3.523	25	55%	1.932	45%	1.591
TOTAL	31.115		74%	23.057	26%	8.058

Fondo Tecnológico: 2.248 M€ corrientes para actividades de I+D+i de las empresas. De ellos, un 70% para regiones objetivo convergencia.

RUP (Región Ultraperiférica) Canarias: 434 M€

2

cómo estructurar en Programas Operativos la aplicación de los Fondos. Los Programas Operativos son documentos en los que se realiza un diagnóstico de los problemas económicos que se quieren resolver con la aplicación de los Fondos, se fijan objetivos a

conseguir a través de indicadores cuantitativos y cualitativos, y se determina la asignación de los Fondos entre las prioridades además de los grandes proyectos de inversión. (Ver cuadros 3 y 4)

Los Programas Operativos son

Cuadro 3

FEDER: Total Convergencia Pura, Phasing Out y Phasing In por ejes

FEDER: Convergencia Ejes de actuación		GESTIÓN		
		AGE	CCAA	Total
1	Desarrollo de la Economía del Conocimiento (I+D+i, SODI y TIC)	3.448.793.276	1.333.100.241	4.781.893.517
2	Desarrollo e innovación empresarial	1.565.404.465	1.479.269.616	3.044.674.081
3	Medio ambiente, Entorno natural, Recursos Hídricos y prev. de riesgos	2.987.299.075	1.287.853.615	4.275.152.690
4	Transporte y Energía	3.948.700.067	1.964.462.876	5.913.162.943
5	Desarrollo sostenible local y urbano	1.028.377.379	564.854.812	1.583.232.191
6	Infraestructuras Sociales	0	847.918.022	847.918.022
7	Asistencia Técnica	40.010.480	97.042.064	137.052.534
Total		13.018.584.742	7.564.501.236	20.583.085.978

1



Cuadro 4

FEDER: Competitividad

FEDER: Ejes de actuación Competitividad		GESTIÓN		
		AGE	CCAA	Total
1	Economía del Conocimiento, desarrollo e innovación empresarial	629.262.349	681.377.889	1.310.630.238
2	Medio ambiente y prevención de riesgos	28.369.280	68.717.343	97.076.623
3	Recursos energéticos y acceso a servicios de transporte	2.514.621	231.868.241	234.372.762
4	Desarrollo sostenible local y urbano	194.178.162	67.620.914	261.699.066
6	Asistencia Técnica	6.371.644	11.364.670	16.736.214
Total		869.676.946	1.060.838.967	1.920.514.903

4

presentados por el Estado miembro a la Comisión Europea para su aprobación: los de España fueron aprobados en los meses de noviembre y diciembre.

El Fondo Europeo de Desarrollo Regional cuenta con un programa operativo para cada Comunidad Autónoma española y Ciudad Autónoma, y tres programas plurirregionales.

Los programas plurirregionales incluyen actuaciones en todas o varias Comunidades y Ciudades Autónomas.

Los programas plurirregionales FEDER son los de “I+D+i por y para el beneficio de las empresas”, que se aplicará en todo el territorio nacional; el programa operativo de “Economía basada en el conocimiento”, que incluye actuaciones de investigación y desarrollo no empresariales y actuaciones de impulso a la Sociedad de la Información, se aplicará este programa en las regiones convergencia, phasing out y phasing in; y el programa operativo de Asistencia Técnica que incluye actuaciones de gobernanza de los programas operativos.

Hay un programa plurirregional mixto FEDER-Fondo de Cohesión, que incluye grandes proyectos FEDER en los

ámbitos de transporte y medio ambiente y todos los proyectos financiados por el Fondo de Cohesión.

El Fondo Social Europeo se ha programado de una manera similar, con un programa operativo para cada Comunidad y Ciudad Autónoma y tres programas operativos plurirregionales: los programas de Adaptabilidad, Lucha contra la discriminación, y Asistencia Técnica.

La arquitectura institucional de los programas operativos se ha reforzado notablemente para el periodo 2007-2013. Me limitaré a señalar sus principales instituciones.

En cada programa operativo debe haber una autoridad de gestión, una autoridad de certificación, y una autoridad de auditoría.

La autoridad de gestión, designada por el Estado miembro, tiene, entre otras, las funciones de seleccionar las operaciones que se financiarán con cargo al programa, llevar a cabo las verificaciones necesarias para garantizar “ex ante” la regularidad del gasto declarado a Bruselas, garantizar que se llevan a cabo las evaluaciones de los programas previstas en los reglamentos, y otras relacionadas con el mantenimiento de unos adecuados





sistemas de gestión y control en el programa: la autoridad de gestión es la piedra angular de todo el sistema.

En España la autoridad de gestión es desarrollada por la Administración General del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda en los programas FEDER y Fondo de Cohesión, y el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en los del Fondo Social Europeo. Al ser las Comunidades Autónomas gestoras de un amplio porcentaje de los fondos aplicados a través de los programas operativos regionales, esta autoridad de gestión se comparte con las Comunidades Autónomas a las que han sido delegadas muchas de las funciones; esta delegación se ha llevado a cabo en el marco de lo previsto en el artículo 59.2 del Reglamento que prevé que el Estado miembro podrá designar uno o varios órganos intermedios que realicen algunos o todos los cometidos de la autoridad de gestión, bajo la responsabilidad de ésta.

La autoridad de certificación tiene como principales funciones las de elaborar y remitir a la Comisión las certificaciones de las declaraciones de gastos y las solicitudes de pago, certificando que la declaración de gastos es regular. La autoridad de certificación ha quedado residenciada en los Ministerios de Economía y Hacienda y Trabajo en los programas del FEDER y Fondo Social Europeo respectivamente.

La autoridad de auditoría tiene como principales funciones la de asegurarse de que se realizan auditorías para comprobar el funcionamiento eficaz del sistema de gestión y control del programa operativo, y elaborar el informe anual de control y el informe de cierre de los programas operativos. La autoridad de auditoría en los programas operativos del FEDER y Fondo de Cohesión, y en los programas plurirregionales del Fondo Social Europeo es la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE); en el caso de los programas operativos regionales del Fondo Social Europeo la autoridad de auditoría es la Intervención General de la Comunidad Autónoma correspondiente.

Al igual que sucede en el caso de la autoridad de gestión, en los programas regionales FEDER, la IGAE actúa en estre-

cha asociación con las Intervenciones de las Comunidades Autónomas correspondientes.

IV. EL FUTURO DE LA POLÍTICA DE COHESIÓN

En Mayo de 2006 el Parlamento, el Consejo y la Comisión acordaron que la Comisión desarrollaría “.. Una evaluación completa y general de todos los aspectos del gasto de la Unión Europea incluyendo la PAC, y de los recursos, incluyendo la compensación británica, sobre la que informaría en 2008/2009..”.

Previamente esta propuesta había sido recogida en Diciembre de 2005 en el acuerdo de Perspectivas Financieras del Consejo.

La Comisión Europea, en septiembre de 2007, lanzó el primer documento relacionado con el proceso de reforma: el denominado “issues paper” (Comunicación de la Comisión sobre la reforma del presupuesto y el cambio en Europa).

El documento tiene la virtud de enfrentar a la realidad del presupuesto comunitario, centrado todavía en la política de cohesión (36% del total) y la PAC (34% del total), la evidencia de fenómenos importantes como el cambio climático y las migraciones, insuficientemente recogidos en él. No obstante, la política de cohesión queda en el documento como una de las que deben contar en el futuro de la Unión.

El 23 y 24 de noviembre de 2007, la Presidencia de turno del Consejo de la Unión Europea, Portugal, organizó una reunión informal de Ministros, que junto al Foro de la Cohesión, celebrado en Bruselas en Octubre del pasado año, han producido los primeros ecos de cómo se vislumbra el futuro de la Política de Cohesión.

Parecía que la Política de Cohesión al comienzo del período 2007-2013 disponía de pilares firmes, en la medida en la cuál, como he señalado antes, a diferencia del período 2000-2006, se dispone de un diseño de la política claro en sus objetivos y razonablemente bien estructurado en otros aspectos importantes, como el régimen de auditoría y control, sin embargo, suenan ecos de reforma.

¿Cuáles son estos ecos?, enumeraré



algunos de ellos, sin que el orden en que lo haga presuponga la mayor o menor importancia que tienen.

En primer lugar, “el principio de concentración” de la política de cohesión, al que me he referido anteriormente en el apartado 2 de este artículo: la concentración se realizaría, en su versión más suave, en las regiones menos desarrolladas, y en la versión más dura del principio, en los Estados miembros menos desarrollados. Si triunfara la primera de las versiones, el Objetivo de Competitividad estaría en el punto de mira; si la segunda de ellas, lo estaría toda la política de cohesión dirigida a los antiguos Estados miembros, España entre ellos.

En segundo lugar, la irrupción de la denominada “cohesión territorial” como complementaria a la política de cohesión.

El concepto de “cohesión territorial” está todavía poco definido desde un punto de vista operativo; de hecho, la intervención de la Comisaria de Política Regional, Sra. Hübner, en la reunión Ministerial sobre cohesión territorial se denominaba “Cohesión territorial: Hacia una comprensión común y clara del concepto”.

Quizás lo más evidente de este concepto es que la geografía importa y que en la programación habrá que hacer más énfasis en realidades tales como las áreas de baja densidad, las poblaciones de montaña, islas, ciudades aisladas del continente, como pueden ser Ceuta y Melilla, zonas degradadas de ciudades metropolitanas, etc. Cabe esperar que en ningún caso se pretenda suplantar la actual programación sectorial, por una programación de diferente tipo orientada por la geografía, sino que sea una cuestión de énfasis, de tener en cuenta en la programación sectorial determinadas realidades territoriales tal y como, por otra parte, ya se hace ahora.

En tercer lugar, la política regional se concibe cada vez más como una política de desarrollo económico, que debe contribuir al logro de los objetivos de política económica europeos, y que debe mostrar resultados concretos al contribuyente europeo. Lo anterior conlleva un mayor rigor en la evaluación.

En cuarto lugar, quiero destacar el prestigio de la cooperación interregional en muchos de los Estados miembros; aunque

todos sabemos que sus resultados son modestos, se percibe como un poderoso instrumento de generar valor añadido europeo al facilitar la cooperación entre regiones, municipios, en instituciones de diferentes países de Europa.

En quinto lugar, la gestión de la política por diferentes niveles de la Administración: nacional, regional y local. En este punto quiero destacar la importancia que los responsables de esta política en la Comisión Europea conceden al principio de subsidiariedad.

Por último y para no extenderme más, el inevitable énfasis en el futuro en los sistemas de gestión y control, como exigencia de los contribuyentes netos, entre los que pronto nos encontraremos, y más aún teniendo en cuenta la línea extremadamente dura del último informe del Tribunal de Cuentas Europeo.

V. CONCLUSIÓN

La política de Cohesión es una de las grandes políticas de la Unión, muy estructurada, como puede deducirse del artículo, y con un claro futuro.

No obstante, tiene el riesgo de que su excesiva estructuración, su falta de flexibilidad, la complejidad de su aplicación, acabe produciendo el rechazo de aquellos a los que pretende beneficiar, que en muchos casos, se sienten atrapados por un poder heterónimo y lejano, la Comisión Europea. El correcto desarrollo de la política requiere un reforzamiento del principio de partenariado entre la Comisión y los Estados miembros, que haga posible la prevención de diferencias y conflictos, y busque soluciones positivas y razonables a los mismos.

España sigue siendo un gran beneficiario de la política de cohesión en el periodo 2007-2013, y previsiblemente lo será en mucha menor medida más adelante, siendo esto algo de lo que deberíamos alegrarnos porque significaría que nuestro país sigue creciendo económicamente y se sitúa entre los más desarrollados de Europa: los que financian la política de cohesión y participan poco en ella.





③ La aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social

Clemente Camacho Cicuendez
Interventor de la Administración de la Seguridad Social

Manuel Rodríguez Martínez
Interventor Auditor del Estado

I.- LA APLICACIÓN DE LA LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO A LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1. Las Mutuas y su función de colaboración en la gestión de la S. Social

El artículo 68 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, a través de la disposición adicional quincuagésima, define a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social (en adelante las Mutuas), como asociaciones debidamente autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales que con tal denominación se constituyan, sin ánimo de lucro y con sujeción a las normas reglamentarias que se establezcan, por empresarios que asumen al efecto una responsabilidad mancomunada y con el principal objeto de colaborar en la gestión de la Seguridad Social, sin perjuicio de la realización de otras prestaciones, servicios y actividades que le sean legalmente atribuidas.

La regulación básica del régimen legal de estas entidades viene establecida en el Capítulo VII, Sección Cuarta, Subsección 2ª del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social correspondiendo su

desarrollo reglamentario básicamente al Real Decreto 1993/1995, de 7 de diciembre, sobre Reglamento de Colaboración de las Mutuas.

El objeto de la colaboración lo constituyen las prestaciones, asistencias y servicios de la Seguridad Social atribuidos, estando sujetas, al respecto, a lo establecido en la Ley General de la Seguridad Social y en sus normas de aplicación y desarrollo. Dichas prestaciones y asistencias se materializan en las siguientes actividades:

- La colaboración en la gestión de las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- La realización de las actividades preventivas previstas en la primera parte del artículo 68.2.b) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social⁽¹⁾.
- La colaboración en la gestión de la prestación económica de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes.

Asimismo, en línea con lo ya comentado la Ley General de la Seguridad Social

⁽¹⁾ Mediante Real Decreto 688/2005, de 10 de junio, por el que se regula el régimen de funcionamiento de las Mutuas como Servicios de Prevención Ajeno, dichas actividades han dejado de ser prestadas por las Mutuas para ser desempeñadas por las denominadas Sociedades de Prevención como entidades creadas por el patrimonio histórico de aquellas pero con separación y diferenciación de gestión de la propia y específica de Seguridad Social en las que las Mutuas colaboran.



prevé un alcance abierto de colaboración de las Mutuas en relación a actividades, prestaciones y servicios, en función de habilitaciones legales futuras que así lo contemplan.

Por lo que se refiere a la financiación de las actividades de colaboración de las Mutuas se destaca que los ingresos procedentes de las cuotas de la Seguridad Social obtenidas por las Mutuas por las contingencias profesionales, así como la fracción de cuota que se establezca como contraprestación de la prestación económica por incapacidad temporal por contingencias comunes como consecuencia de la gestión desarrollada y que les son transferidas por la Tesorería General de la Seguridad Social, e igualmente los bienes muebles e inmuebles en que puedan invertirse dichos ingresos, forman parte del patrimonio de la Seguridad Social y están afectos al cumplimiento de los fines de ésta, tal y como se establece en el artículo 68.4 de la Ley General de la Seguridad Social.

Son características básicas de estas entidades las siguientes:

a) Son entidades asociativas voluntarias existiendo, para los empresarios integrados en las mismas, libertad de adhesión o separación.

b) Las Mutuas tienen personalidad jurídica y gozan de plena capacidad de obrar, todo ello ordenado a la realización de los fines que tienen encomendados.

c) Carecen de ánimo de lucro, por lo que en su gestión no pueden dar lugar a la percepción de beneficios económicos a favor de sus asociados.

d) Corresponde al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales la dirección y coordinación de estas entidades.

e) Pueden realizar su actividad de colaboración en todo el territorio del Estado.

f) Su ámbito funcional comprende las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, las prestaciones económicas por contingencias comunes y las actividades preventivas propias y específicas de Seguridad Social relacionadas con las prestaciones enumeradas en primer lugar, distintas de las propias de los Servicios de Preven-

ción Ajeno reguladas en la Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales, en los términos a los que anteriormente se ha hecho referencia.

g) Están sujetas a responsabilidad mancomunada de los empresarios asociados, extendiéndose a todas las obligaciones que legal o contractualmente alcancen a las Mutuas, siendo exigible la misma por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

h) En las Mutuas coexisten dos patrimonios, el de la Seguridad Social y el privado de los mutualistas asociados, denominado patrimonio histórico, cuya propiedad les pertenece pero que igualmente está afectado a los fines de la Seguridad Social.

i) Las Mutuas gozan de exención tributaria en los mismos términos que las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social tienen reconocido en el artículo 65 de la Ley General de la Seguridad Social.

Por otra parte, y a efectos de completar su configuración, se destaca que en su condición de entidades de estructura empresarial y naturaleza privada que ejercen por delegación funciones públicas, las Mutuas quedan encuadradas en el sector público estatal, subsector administrativo, a tenor de lo establecido en el artículo 2 apartado 1 d) de la Ley General Presupuestaria, por mor del ejercicio de las funciones públicas inherentes a su colaboración en la gestión de la Seguridad Social, lo que determina el régimen presupuestario, económico financiero, de contabilidad y de auditoría pública y control financiero aplicable a estas entidades.

En el sentido anteriormente apuntado, las Mutuas a efectos presupuestarios figuran incardinadas en los Presupuestos Generales del Estado a través de Presupuesto de la Seguridad Social del que forman parte. Están sujetas al régimen de contabilidad pública con base a la Resolución de 22 de diciembre de 1998 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprobó la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 6 de mayo de 1994 a estas entidades. Recientemente, como experiencia previa durante el ejercicio 2007, y con carácter definitivo a partir de 2008, las Mutuas se han incorporado al Sistema de





Información Contable de la Seguridad Social (SICOSS), a través de lo que se ha venido a denominar SICOMAT que ha venido a constituir un hito importante desde la perspectiva económico financiera de la gestión de la Seguridad Social por lo que se refiere a estas entidades, reportando un relevante valor añadido respecto a la disposición en tiempo real de la información contable, posibilitando su disposición con el nivel de agregación que en cada momento se considere preciso. Con base a los artículos 163 y 168 de la Ley General Presupuestaria, están sujetas a auditoría pública y excepcionalmente a control financiero permanente en los supuestos específicos recogidos en el artículo 158.1.f) de dicho cuerpo legal.

Igualmente y a efectos de definir el marco económico financiero de aplicación de estas entidades, se debe resaltar que en la gestión del patrimonio de la Seguridad Social adscrito al desarrollo del objeto social de estas entidades les es de aplicación lo establecido en el Título I, Capítulo VIII, Sección I de la Ley General de la Seguridad Social, teniendo en cuenta las especificaciones que se contienen en el Real Decreto 1221/1992, de 9 de octubre, sobre patrimonio de la Seguridad Social así como las normas reglamentarias dictadas al efecto.

Para cerrar esta parte introductoria orientada a dar a conocer la realidad de las Mutuas, desde las diversas perspectivas de su marco jurídico, económico-financiero y de gestión y antes de entrar en la materia específica que da título a esta exposición, se ha considerado relevante, a efectos de tener una idea del volumen que supone la gestión desarrollada por estas entidades dentro el contexto del Sistema de Seguridad Social, aportar datos básicos sobre este extremo:

Para el ejercicio 2006, última información disponible, los ingresos por gestión ordinaria del sector de Mutuas deducidos de la Cuenta de Resultados agregada ascendieron a 10.180.471 miles de euros representando tal magnitud el 96 por 100 del total de ingresos de dicho estado. Esta última magnitud pondera dentro del total de ingresos del Sistema de la Seguridad Social con un porcentaje del 9,76 por 100, pudiéndose hablar de que la gestión de las Mutuas, evaluada a través del indicador expresado, representa en torno a un 10 por 100, respecto al total del sistema.

Asimismo, para cuantificar la gestión de las Mutuas sujeta a contratación pública y con las debidas reservas, se ofrece, con carácter referencial, la siguiente información deducida de las obligaciones contraídas de la ejecución del presupuesto de gastos de las Mutuas referido al ejercicio 2006⁽²⁾.

Obligaciones (en miles €)

	Mutuas	Total del Sistema
Capítulo II		
Gastos corrientes en bienes y servicios	1.253.518	1.869.257
Capítulo VI		
Inversiones reales	165.801	467.490

2. Carácter de Poder Adjudicador del las Mutuas.

Históricamente, la Seguridad Social se ha regido por su normativa específica sin que le resultaran de aplicación normas básicas del derecho administrativo que se aplicaban en la Administración General del Estado (en adelante AGE). En este sentido podría decirse que la AGE y la Seguridad Social eran dos mundos ajenos y desconocidos el uno para el otro.

Sin embargo, este estado de cosas comienza a cambiar a finales de los años setenta y principios de los ochenta cuando se inicia un movimiento de signo contrario en la AGE y en la Seguridad Social. Así, mientras en la AGE se comienza a crear una serie de entes públicos y sociedades estatales a los que, al amparo de los principios de eficacia y eficiencia, se les dota de un régimen jurídico cuya nota más característica era la huida del derecho administrativo y de los controles propios del mismo, en la Seguridad Social se inicia un camino de signo contrario consistente en una acercamiento, cada vez más intenso, al derecho administrativo.

Ejemplo de este acercamiento son, entre otras, las siguientes normas:

- La Ley de 1 de julio de 1911, de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, no era de aplicación en la Seguridad Social, sin embargo la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, que

⁽²⁾ Fuente: Sicos. Cifras y datos.



sustituía a aquélla, introdujo el Título VIII aplicable, única y exclusivamente a la Seguridad Social.

- La ley 50/1984, de 31 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, estableció en su artículo 83 la aplicación de la normativa de contratos del Estado a las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, normativa que antes no se aplicaba en la Seguridad Social.
- La Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, estableció en el artículo 1.3 su aplicación a los funcionarios de la Seguridad Social cuando la Ley Funcionarios Civiles del Estado de 1964 no era de aplicación.
- La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria que incluyó dentro del Sector Público estatal a las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social con el efecto de su aplicación integra a dichas entidades, sin perjuicio de recoger sus especialidades. Además, incluyó en el Sector Público a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, con los efectos que tal inclusión lleva consigo.

Este proceso de acercamiento al derecho administrativo ha tenido su última manifestación con la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, que en su artículo 3.1.g) incluye a las Mutuas como entidades integrantes del Sector Público con el efecto de que a las mismas les resulta de aplicación la citada ley en las condiciones que más adelante se dirá, cuando hasta dicha ley las Mutuas realizaban su contratación al margen de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

La razón de su inclusión en esta ley es consecuencia del concepto de poder adjudicador que establece la Directiva 2004/18, que en su artículo 1.9 establece lo siguiente:

«Son considerados “poderes adjudicadores”: el Estado, los entes territoriales, los organismos de Derecho público y las asociaciones constituidas por uno o más de dichos entes o de dichos organismos de Derecho público.

Es considerado “organismo de Derecho público” cualquier organismo:

a) creado específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil,

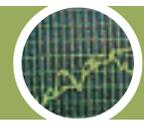
b) dotado de personalidad jurídica,

c) cuya actividad este financiada mayoritariamente por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público, o bien cuya gestión se halle sometida a control por parte de estos últimos...».

Las Mutuas, conforme resulta de los artículos 68 a 76 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y del Real Decreto 1993/1995, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre colaboración de las Mutuas, como ya se ha indicado, son entidades con personalidad jurídica, creadas por empresarios, si bien deben ser autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Se crean para satisfacer necesidades de interés general ya que su actividad no es otra que la colaboración en la gestión de la Seguridad Social y están sometidas a la direc-

La duda que puede plantearse es si a las Sociedades mercantiles creadas por las Mutuas para actuar como servicio de prevención ajeno, les resulta de aplicación la Ley 30/2007. A estos efectos, se impone una respuesta negativa.





ción y tutela de dicho Ministerio. Asimismo, su actividad se financia totalmente con cuotas de la Seguridad Social, que son recursos públicos pertenecientes a la Seguridad Social.

En consecuencia, las Mutuas tienen carácter de poder adjudicador tal como este concepto es entendido por la Directiva 2004/18 y, por tanto, la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, que lleva a cabo su incorporación al derecho interno español, les resulta de aplicación.

La duda que puede plantearse es si a las Sociedades mercantiles creadas por las Mutuas para actuar como servicio de prevención ajeno, al amparo del Real Decreto 688/2005, les resulta de aplicación o no la Ley 30/2007. A estos efectos, se impone una respuesta negativa por así establecerlo el artículo 3.1.d) de la Ley 30/2007. Tal exclusión se considera correcta por cuanto dichas sociedades han sido constituidas con cargo al patrimonio privativo de las Mutuas dado que la función de prevención que desarrollan estas sociedades no es colaboración en la gestión de la Seguridad Social y, en consecuencia, no se pueden considerar Sector Público. Por tanto, la Ley 30/2007 es aplicable a las Mutuas, pero no resulta de aplicación a las sociedades mercantiles constituidas por éstas para actuar como servicio de prevención ajeno.

No obstante, la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público no se aplica con la misma intensidad a todos los sujetos o entidades a los que resulta de aplicación y en tal sentido la Ley 30/2007 se les aplica con el siguiente grado de intensidad:

- Si realizan contratos sujetos a regulación armonizada aplicarán las disposiciones contenidas en el Libro I de la ley y aquéllas otras normas de dicha ley que se refieran a los mencionados contratos, que en materia de preparación y adjudicación resultan muy próximas a las que rigen para las Administraciones Públicas.
- Si realizan contratos no sujetos a regulación armonizada se rigen por el Libro I de la ley y otras normas menos exigentes, tal como se desprende del artículo 176 de la ley.
- Tanto unos como otros contratos tienen carácter de contratos privados al no ser celebrados por Administraciones Públicas.

II.- REGIMEN JURÍDICO DE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES

1. Contratos sujetos a regulación armonizada

En este tipo de contratos el legislador español ha debido respetar las directrices establecidas en las directivas europeas sobre la materia y, en consecuencia, ha establecido un régimen que se asemeja al fijado para las Administraciones Públicas, mientras que en los contratos no sujetos a regulación armonizada el legislador goza de mayor libertad para configurar el régimen jurídico de los mismos y, por ello, ha dispuesto un régimen jurídico mucho menos exigente.

a) Concepto

Los contratos sujetos a regulación armonizada son una categoría de contratos creada por el derecho comunitario que la Ley 30/2007 ha recogido en su artículo 13.

Estos contratos se configuran sobre la base de las siguientes notas características:

- La entidad contratante tiene que tener carácter de poder adjudicador.
- El contrato debe pertenecer a alguna de las siguientes tipos:
 - Contratos de colaboración entre el sector público y el privado, en todo caso.
 - Contratos de obras y de concesión de obras públicas.
 - Contratos de suministros.
 - Contratos de servicios comprendidos en las categorías 1 a 16.
 - Contratos subvencionados a que se refiere el artículo 17.
- La cuantía de estos contratos, en el caso de las Mutuas, debe ser igual o superior a los siguientes importes:
 - 5.150.000 euros en el caso de contratos de obras y concesión de obra pública. (Cuantía



actualizada por Orden EHA/3875/2007).

- 206.000 euros en el caso de contrato de suministros y de servicios. (Cuantía actualizada por Orden EHA/3875/2007).

No obstante, la ley excluye del concepto de contratos sujetos a una regulación armonizada una serie de contratos que enumera en su artículo 13.2 y son los siguientes:

- Los de compra, desarrollo o producción de programas de radiodifusión.
- Los de investigación y desarrollo siempre que sus resultados no se reserven para el órgano contratante.
- Los incluidos dentro del ámbito del artículo 296 del Tratado Constitutivo de la UE en el sector de la defensa.
- Los declarados secretos o reservados, o aquellos cuya ejecución deba ir acompañados de medidas especiales de seguridad (A mi juicio estos contratos no sería posible celebrarlos por las Mutuas)
- Los que permitan la puesta a disposición o explotación de redes públicas de telecomunicaciones.

b) Disposiciones generales aplicables

La Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público ha establecido en su Libro I una serie de disposiciones generales que son aplicables a todo el sector público y, por tanto, a las Mutuas en cuanto que forman parte del Sector Público. Además, les resultan de aplicación en materia de preparación, adjudicación y cumplimiento y extinción de los contratos aquellas normas de la ley que se refieren expresamente a los contratos sujetos a regulación armonizada en sus diferentes capítulos.

De acuerdo con ello, se exponen a continuación las disposiciones generales que dichas Mutuas deben observar al realizar este tipo de contratos, si bien unas se aplicarán en la fase de preparación del contrato, otras en la fase de selección del contratista y otras una vez celebrado el contrato. Dichas disposiciones son las siguientes:

- Necesidad de elaborar una memoria en la que se expongan la naturaleza y extensión de las necesidades que pretendan cubrirse, así como la idoneidad de su objeto y contenido para satisfacerlas. Con ello se pretende que el órgano de contratación efectúe previamente una reflexión sobre si el contrato es preciso y sobre cual de los tipos contractuales es el más adecuado para conseguir los fines institucionales que tienen asignados las Mutuas.
- El plazo de los contratos deberá ajustarse a lo establecido en el artículo 23. Es decir, que los contratos no pueden tener una duración ilimitada con lo se está evitando una consagración indefinida de las relaciones contractuales y obligando a revisar periódicamente la necesidad e idoneidad del contrato.
- A la hora de regular el contenido del contrato la Mutuas gozan de libertad de pactos, pero se limita la misma al no permitirse que se fusionen en un mismo contrato prestaciones mixtas salvo cuando estén vinculadas directamente entre sí y mantengan relación de complementariedad, con lo que se pretende evitar abusos en la utilización de estos contratos mixtos.
- En materia de perfección del contrato rige el principio antiformalista ligándose la perfección del contrato a su adjudicación y no admitiéndose la contratación verbal, salvo los supuestos de emergencia que pudieran ser de aplicación.
- Obligación de remisión de información al Tribunal de Cuentas, a efectos estadísticos y de control, y a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en los términos establecidos en los artículos 29 y 30 de la ley.
- Posibilidad de incurrir los contratos en invalidez por las causas de derecho administrativo o de derecho civil a que se refieren los artículos 32, 33 y 36 de la mencionada ley. Esto implica que los vicios que afecten a la preparación y adjudicación del contrato pueden tener repercusión sobre el contrato y determinar su invalidez.
- Posibilidad de revisar de oficio los actos preparatorios y los de adjudicación provisional y definitiva de los contratos, de con-





formidad con lo establecido en los artículos 102 a 106 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Esta posibilidad conlleva que las Mutuas podrán revisar de oficio, por propia iniciativa o a solicitud de los interesados, previo dictamen favorable del Consejo de Estado, y declarar la nulidad de los actos dictados en la fase de preparación y adjudicación del contrato si incurren en los supuestos de nulidad establecidos en el artículo 61.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Asimismo, podrán declarar lesivos e impugnar ante el orden jurisdiccional contencioso administrativo los actos favorables para los interesados, dictados en la citada fase, que incurran en alguna de las causas de anulabilidad establecidas en el artículo 62.2 de la Ley 30/1992. La competencia para declarar la nulidad de estos actos o su lesividad corresponde al titular del órgano que tiene atribuida la tutela de las Mutuas que es la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, de conformidad con lo establecido en el artículo 2.1. d) del Real Decreto 1600/2004, de 2 de julio por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

- Posibilidad para los interesados de plantear el recurso especial en materia de contratación a que se refiere el artículo 37 de la ley. Este recurso especial se articula con el fin de ofrecer una oportunidad que permita la revisión de los actos a que se refiere el artículo 37.2 antes de la perfección del contrato. El efecto principal de este recurso es que produce la suspensión automática del procedimiento y su resolución corresponde al titular del órgano administrativo de tutela, que en el caso de las Mutuas es la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, de conformidad con el artículo 2.1. d) del Real Decreto 1600/2004, de 2 de julio por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.
- Igualmente se establece la posibilidad, en los supuestos a que se refiere el artículo 38, de que los licitadores y cualquier persona interesada, que se haya visto afectada por las decisiones adoptadas por la Mutua contratante, pueda solicitar la adopción de medidas provisionales para corregir infrac-

ciones de procedimiento o para impedir que se causen otros perjuicios pudiendo llegar tales medidas a la suspensión del procedimiento. La adopción de estas medidas corresponde al titular del órgano de tutela que, como se ha indicado anteriormente, es la Secretaría de Estado de la Seguridad Social.

- La jurisdicción contencioso-administrativa es la competente para conocer las cuestiones que se planteen en relación con la preparación y adjudicación de estos contratos.
- No obstante, existe la posibilidad de someter las diferencias que surjan sobre los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos al arbitraje a que se refiere la Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje.
- El órgano de contratación de la Mutua puede designar un responsable de la ejecución del contrato al que corresponderá supervisar su ejecución y adoptar las decisiones que considere necesarias en orden a asegurar la correcta realización de la prestación.
- Asimismo, con el fin de asegurar la transparencia y el acceso público a la información, el órgano de contratación de la Mutua difundirá, a través de Internet, su perfil de contratante. Esto es lo que la normativa comunitaria denomina “perfil de comprador” y no es más que disponer de una página Web en la que el órgano de contratación difunde información relevante relativa a su actividad contractual.
- El órgano de contratación debe exigir la acreditación de la aptitud para contratar en los términos fijados en los artículos 43 a 73 de la ley, sin perjuicio del carácter potestativo que la clasificación tiene en la contratación de las Mutuas, de acuerdo con el artículo 54.5. La concreción de la capacidad exigible y la solvencia que se requiera en cada contrato deberá figurar en el pliego de cláusulas administrativas particulares que haya de regir en el contrato.
- Igualmente se consideran aplicables las normas sobre el objeto del contrato, precio y cálculo del valor estimado de los contratos, incluidas en los artículos 74, 75 y 76 de la ley.
- En cuanto al régimen de garantías el órgano de contratación podrá exigir la prestación de una garantía a los licitadores, para



responder del mantenimiento de sus ofertas, hasta la adjudicación provisional o definitiva y al adjudicatario para asegurar la correcta ejecución del contrato, tal como establece el artículo 92, debiendo especificarse en el pliego las garantías exigidas y la forma de su acreditación.

c) Preparación de los contratos por las Mutuas

En este apartado se va a exponer el desarrollo del expediente de contratación, desde su inicio hasta su aprobación. El contenido de este expediente no lo regula la ley de forma detallada, tal como se hace en el caso de las Administraciones Públicas, pero su contenido se puede deducir del articulado de la ley. De acuerdo con ello el expediente de contratación estaría integrado por la siguiente documentación:

– **Inicio del expediente:** Parece lógico que el expediente de contratación debe iniciarse por el órgano de contratación a la vista de la memoria justificativa, a que se refiere el artículo 22 de la ley.

En esta materia puede surgir la duda de qué órgano de la Mutua es el competente para contratar, sobre todo teniendo en cuenta la fuerte descentralización con que actúan estas entidades que pueden tener Delegaciones Administrativas en numerosas ciudades del territorio español. La Ley 30/2007, en su artículo 291 regula los órganos de contratación y para el caso de las entidades públicas estatales señala que el órgano de contratación será el Presidente o Director de las mismas y a falta de disposición específica sobre el particular se estará a lo que dispongan las normas de creación. La norma que regula la creación de las Mutuas es el Real Decreto 1993/1995 y en su artículo 32 indica que los órganos colegiados de gobierno de las Mutuas son la Junta general y la Junta directiva; además, el artículo 35 señala que la Junta directiva designará un Director gerente delegando en el mismo las funciones que en los estatutos se determinen. Por tanto, habrá que estar a lo que dispongan los estatutos de cada Mutua y a las delegaciones que haya hecho la Junta directiva en orden a conocer como se distribuyen las funciones de contratación entre la Junta directiva, el Director gerente y las Delegaciones administrativas que puedan tener creadas.

– **Documentación financiera.** Las Mutuas están sometidas a la aprobación de su presupuesto por las Cortes Generales y sus créditos tienen carácter limitativo por lo que previo a la tramitación del expediente de contratación debe expedirse el documento de retención de crédito (RCPU) que asegure el pago de las obligaciones económicas derivadas de ese contrato.

– **Documentación complementaria:** Entre la misma estaría la siguiente documentación:

• El pliego de prescripciones técnicas.

Su obligatoriedad se deduce de la remisión expresa que hace el artículo 121.1 al artículo 101 que es el que fija las reglas que deben seguirse para el establecimiento de prescripciones técnicas, debiendo fijarse en el mismo las prescripciones técnicas que hayan de regir la realización de la prestación y definan sus calidades.

• El pliego de cláusulas administrativas particulares.

En el mismo se recogerán los pactos y condiciones definidores de los derechos y obligaciones de las partes del contrato y las demás menciones requeridas por la ley y sus normas de desarrollo. Entre otros aspectos se deberán incluir los siguientes:

- El objeto del contrato.
- Forma de acreditar la capacidad para contratar con indicación de los documentos necesarios y señalando la forma de acreditar la solvencia que se exija y, en su caso, clasificación requerida, además de poder exigir la acreditación del cumplimiento de las normas de gestión medioambiental y de garantía de calidad.
- Determinación de la legislación aplicable al contrato.
- Precio del contrato o forma de determinarlo.
- La duración del contrato y fechas estimadas de comienzo y terminación, así como la posibilidad de prórroga o prórrogas.
- Condiciones de recepción, entrega o admisión de las prestaciones.





- Las condiciones de pago.
- Los supuestos en que procede la resolución.
- El crédito presupuestario con cargo al que se abonará el precio.
- La extensión objetiva y temporal del deber de confidencialidad que se imponga al contratista, en su caso.
- Cualesquiera otras condiciones que el órgano de contratación considere necesarias o convenientes en el ejercicio del principio de libertad de pactos consagrado en el artículo 25 de la ley.

Asimismo, en el pliego se incluirán las especificaciones que establece el artículo 121.1, que son las siguientes:

- Las condiciones especiales de ejecución a que se refiere el artículo 102 de la ley. Estas condiciones se considerarán, a efectos de la ejecución de contrato, obligaciones esenciales y su no observancia podrá dar lugar a la imposición de penalidades o a la resolución del contrato.
- Organismo en el que los licitadores pueden obtener la información pertinente relativa a la fiscalidad, protección del medio ambiente, condiciones de trabajo y prevención de riesgos laborales a que se refiere el artículo 103 de la ley.
- Forma de facilitar la información sobre las condiciones laborales de los contratos de los trabajadores a lo que, en su caso, pueda afectar la subrogación, a que se refiere el artículo 104.

En relación con estos pliegos puede plantearse la necesidad de su informe por el Servicio Jurídico del órgano de tutela, informe que se considera obligatorio dado que la Ley de Contratos del Sector Público en su artículo 99.6 establece de forma clara la obligatoriedad de dicho informe en el caso de la Administración General del Estado, sus Organismos autónomos, Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social y demás Entidades públicas estatales.

Los pliegos de prescripciones técnicas y de cláusulas administrativas particulares deben ser aprobados por el órgano de contratación antes de aprobar el gasto o conjuntamente al aprobar el gasto.

• Autorización del Consejo de Ministros.

En los supuestos a que se refiere el artículo 292 de la Ley 30/2007 las Mutuas deberán obtener, con carácter previo a la aprobación del expediente de contratación, la autorización del Consejo de Ministros.

• Autorización del Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales.

Asimismo, con carácter previo a la aprobación del expediente de contratación por la Mutua se necesitará autorización del titular del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales a partir de la cuantía que dicho titular fije, si bien hasta que dicha cuantía se fije será de aplicación la cantidad de 900.000 euros, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria tercera de la ley.

• Otra documentación.

Además de la documentación señalada es posible que normas específicas puedan exigir otro tipo de documentos como puede ser el proyecto de obras en determinados casos o cualquier otra documentación.

• Declaración de urgencia, en su caso.

Si el contrato es necesario para satisfacer una necesidad inaplazable o si resulta preciso acelerar la adjudicación por razones de interés público, motivándolo debidamente en el expediente, el órgano de contratación podrá declarar urgente su tramitación en cuyo caso se producirán los efectos establecidos en el artículo 96.2 b); es decir, los plazos establecidos para la licitación y adjudicación se reducirán a la mitad, salvo el plazo que media entre la adjudicación provisional y la definitiva que se reducirá a diez días.

Una vez completo el expediente, el órgano de contratación procederá a su aprobación y acordará la apertura del procedimiento de adjudicación, mediante la oportuna resolución.

d) Procedimiento de selección del contratista. Adjudicación del contrato

El artículo 173 de la Ley de Contratos del Sector Público establece que los «*poderes adjudicadores que no tengan el carácter de Administraciones Públicas aplicarán para la*



adjudicación de sus contratos las normas de la presente sección».

Por su parte el artículo 174.1 establece:

«La adjudicación de los contratos sujetos a regulación armonizada se regirá por las normas establecidas en el capítulo anterior con las siguientes adaptaciones...».

El capítulo anterior a que se refiere este artículo es el capítulo I del Título I del libro III, que regula la adjudicación de los contratos de las Administraciones Públicas, de tal forma que en materia de adjudicación de los contratos sujetos a regulación armonizada las Mutuas aplicarán las mismas normas que las Administraciones Públicas con las especialidades establecidas en el artículo 174 citado, que más adelante se indicarán.

Las Mutuas pueden utilizar, al igual que las Administraciones Públicas, el procedimiento abierto, el restringido, el negociado, los contratos menores y el diálogo competitivo que podrá utilizarse en los supuestos del artículo 164 de la ley. Dado que el detalle del procedimiento de cada uno de estos supuestos excedería con mucho la finalidad de este artículo se va a exponer de forma extractada un resumen de los distintos pasos del procedimiento en general, sin contemplar las especialidades a observar en función de si se utiliza el procedimiento abierto, el restringido o el negociado.

El procedimiento de selección se desarrollará como se indica a continuación:

Anuncio previo

Con carácter previo a cualquier procedimiento de contratación, las Mutuas deberían proceder a publicar el anuncio previo a que se refiere el artículo 125 de la ley con el fin de dar a conocer los contratos que tengan proyectado adjudicar en los doce meses siguientes, con lo que obtendrían el beneficio de reducir los plazos de presentación de proposiciones en los procedimientos abiertos y restringidos. Tal anuncio se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea o en el perfil de contratante a que se refiere el artículo 42, si bien en este caso debe comunicarse previamente a la Comisión Europea y al BOE por medios electrónicos.

Convocatoria de la licitación

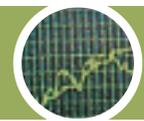
El procedimiento de adjudicación, a efectos de los licitadores, comienza con la convocatoria pública de la licitación. En los contratos a que nos venimos refiriendo, la publicidad se consigue con la publicación de la licitación en el Diario Oficial de la Unión Europea y con la inserción de la correspondiente información en la plataforma electrónica a que se refiere el artículo 309 de la ley.

Presentación de de proposiciones y solicitudes de participación

Una vez efectuada la publicación de la licitación, los interesados pueden presentar sus proposiciones o solicitudes, que se ajustarán al formato establecido en los pliegos de cláusulas administrativas particulares. Las proposiciones en el procedimiento abierto y las solicitudes en el restringido y negociado y, en su caso, en el diálogo competitivo, se presentarán en los plazos establecidos para cada uno de estos procedimientos. Dichas proposiciones serán secretas y conservarán tal carácter hasta el momento de la licitación pública, debiendo las Mutuas adoptar las medidas necesarias para ello.

Las Mutuas pueden utilizar, al igual que las Administraciones Públicas, el procedimiento abierto, el restringido, el negociado, los contratos menores y el diálogo competitivo.





Cada licitador no podrá presentar más que una proposición que irá acompañada, en otro sobre distinto, de la siguiente documentación:

- Los que acrediten la personalidad jurídica del empresario y, en su caso, representación.
- Los que acrediten la clasificación, si ésta se ha considerado exigible, y los que justifiquen la solvencia que en cada caso se requiera.
- Una declaración responsable de no estar incurso en prohibición para contratar, incluyendo manifestación de hallarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.
- Para las empresas extranjeras, si el contrato se ejecuta en España, declaración de someterse a los juzgados y tribunales españoles de cualquier orden.

Selección del adjudicatario

La selección del adjudicatario puede hacerse mediante una subasta electrónica, de acuerdo con lo establecido en el artículo 132 de la ley o siguiendo las pautas generales establecidas en ley.

Si se pretende hacer una subasta electrónica debe indicarse en el anuncio de licitación y una vez terminado el plazo de presentación de proposiciones el órgano de contratación debe hacer una evaluación de las ofertas y hecho esto se invitará, por medios electrónicos, a todos los licitadores que hayan presentado ofertas admisibles, a que presenten nuevos precios o nuevos valores que mejoren las ofertas, permitiendo el sistema que cada licitador conozca de forma automática su posición ya que el proceso se desarrolla totalmente de forma informática. Dicho sistema puede utilizarse en el procedimiento abierto, restringido y negociado del 154.a). Finalizada la subasta el contrato se adjudica al mejor postor.

En caso de no utilizarse la subasta electrónica procede que, una vez admitidas las proposiciones por reunir los requisitos establecidos, se proceda a valorar las ofertas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.1 en los contratos de regulación armonizada no es de aplicación lo dispuesto

en el artículo 144 relativo al examen de las proposiciones y propuesta de adjudicación por lo que la Mutua puede regular este asunto en el pliego de cláusulas administrativas particulares en la forma que considere más adecuada. En este sentido, sería aconsejable la constitución de una Mesa de Contratación con la composición y las funciones que se determine, así como establecer la forma de calificar la documentación general que hayan presentado los licitadores y la forma de proceder en la apertura de las ofertas económicas.

En cuanto a los criterios de valoración han de estar relacionados con el objeto del contrato y pueden ser uno sólo (el precio) o varios y su detalle debe figurar en el anuncio de licitación y en el pliego de cláusulas, indicando la ponderación atribuida a cada uno.

Al determinar los criterios de adjudicación debe darse preponderancia a los que puedan valorarse mediante cifras o porcentajes obtenidos aplicando las fórmulas establecidas en los pliegos. En los casos en que se atribuya mayor preponderancia a criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor, no deberá constituirse un comité de expertos o encargar su evolución a un organismo técnico como ocurre en las Administraciones Públicas. Pero nada impide que las Mutuas acuerden la constitución de un órgano especializado que asista al órgano de contratación en esta materia.

Asimismo, en materia de ofertas con valores anormales o desproporcionados no rige lo dispuesto en el artículo 136.1 y 2 por lo que las Mutuas goza de libertad a la hora de definir lo que entienden por ofertas con valores anormales o desproporcionados, sin perjuicio de que deban dar audiencia a los licitadores que están incurso en dicha situación, de acuerdo con el procedimiento señalado en los apartados 3 y 4 del artículo 136.

Clasificación de las ofertas

Una vez valoradas las ofertas, la Mesa de Contratación elevará propuesta de resolución de adjudicación al órgano de contratación que la aprobará y notificará a los licitadores y candidatos, publicándose en el perfil del contratante, sin perjuicio de que el órgano de contratación puede apartarse de la propuesta que le haga la Mesa de Contratación mediante resolución motivada.



En el plazo de los 15 días hábiles siguientes a la publicación de la adjudicación, sin perjuicio del recurso especial que puede plantearse, el adjudicatario presentará:

- La documentación acreditativa de hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la seguridad social.
- La garantía definitiva, en su caso.
- Otra documentación que sea exigible en los pliegos.

Adjudicación definitiva

Transcurrido este plazo, deberá acordarse la adjudicación definitiva en el plazo de diez días hábiles siguientes y notificarse a los licitadores a los que se proporcionará la información que soliciten sobre los motivos de rechazo de su proposición o de las características de la proposición del adjudicatario.

Publicidad de las adjudicaciones

La adjudicación de los contratos sujetos a regulación armonizada se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea y en la plataforma de contratación a que se refiere el artículo 309.

Adjudicado el contrato definitivamente, podrá formalizarse en documento contractual, suscrito por ambas partes o en escritura pública, pero esto no es obligatorio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.1 de la ley.

2. Contratos celebrados por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales no sujetos a regulación armonizada

La ley sólo define lo que se entiende por contratos sujetos a regulación armonizada por lo que la categoría opuesta se deduce de forma negativa: serán contratos no sujetos a una regulación armonizada aquéllos que no reúnan las características para ser contratos sujetos a regulación armonizada.

a) Principios generales

Estos contratos se rigen por lo dispuesto en el Libro I de la ley y por lo señala-

do específicamente para ellos en cada uno de los apartados de la ley relativos a la preparación, adjudicación, cumplimiento y extinción de los contratos. De acuerdo con ello, y por lo que respecta al Libro I de la ley, en su tramitación deberían observarse los principios generales ya señalados anteriormente para los contratos sujetos a regulación armonizada.

b) Preparación de los contratos por las Mutuas

En materia de preparación de contratos no sujetos a regulación armonizada el legislador no ha establecido ninguna previsión de forma específica para estos contratos por lo que sólo les resulta de aplicación lo establecido en el Libro I.

En este sentido el expediente de contratación estaría integrado por los siguientes documentos:

- Acuerdo de iniciación del expediente acompañado de la memoria explicativa y justificativa a que se refiere el artículo 22 de la ley.
- Documentación financiera, como sería la expedición del RCPU que asegure los créditos necesarios para hacer frente a las obligaciones económicas que se puedan derivar del contrato.
- En cumplimiento del artículo 121.2 de la ley si el contrato es de cuantía superior a 50.000 euros, las Mutuas deberán elaborar un pliego en el que se establezcan:
 - Las características básicas del contrato.
 - El régimen de admisión de variantes.
 - Las modalidades de recepción de las ofertas.
 - Los criterios de adjudicación.
 - Las garantías que hayan de constituirse.
- En los contratos que impongan al adjudicatario la obligación de subrogarse como empleador de determinadas relaciones laborales, en el pliego o en documentación complementaria se incluirá la información necesaria para permitir una evaluación de los costes laborales que supone la medida.
- Autorización del Consejo de Ministros en los casos en que, de acuerdo con el artículo 292 de la ley, sea necesario.
- Autorización del Ministro de Trabajo y





Asuntos Sociales en los supuestos exigibles, de conformidad con el artículo 292 y disposición transitoria tercera de la ley.

- Cualquier otra documentación que pudieran exigir otras disposiciones aplicables.

Una vez completado el expediente, el órgano de contratación procederá a su aprobación y acordará la apertura del procedimiento de adjudicación.

c) Procedimiento de selección del contratista. Selección del adjudicatario

En este tipo de contratos el procedimiento de adjudicación está regulado en el artículo 175 de la Ley.

Para llevar a cabo el procedimiento, el órgano de contratación de las Mutuas debe aprobar unas instrucciones, informadas por el Servicio Jurídico del órgano de tutela, en las que se regulará el procedimiento de contratación y adjudicación por lo que habrá que estar a lo que estas instrucciones dispongan. En la elaboración de este procedimiento, el órgano de contratación goza de libertad, pero el procedimiento que se apruebe debe garantizar, en primer lugar, la efectividad de los principios de publicidad, concurrencia, transparencia, confidencialidad, igualdad y no discriminación y, en segundo lugar, debe garantizar que el contrato se adjudica a la oferta económicamente más ventajosa.

Estas instrucciones deben ponerse a disposición de todos los interesados en participar en la contratación y publicarse en el perfil del contratante de la Mutua.

A efectos de cumplir las exigencias de publicidad, se considera que es suficiente con la inserción de la información relativa a la licitación en el perfil del contratante si el importe del contrato supera los 50.000 euros, sin perjuicio de que en las instrucciones aprobadas se puedan establecer otras formas de difusión.

3. Otros Contratos

Es evidente que en los contratos inferiores a 50.000 euros las Mutuas no deben seguir el procedimiento indicado anteriormente y su tramitación debería explicitarse en las instrucciones a que se refiere el artícu-

lo 175 y posibilitar una tramitación sencilla similar a la prevista en la Ley 30/2007 para los contratos menores.

Por otra parte, tal como se ha indicado anteriormente, los contratos que hagan las Mutuas con cargo a su patrimonio histórico se entiende que pudieran no estar incluidos en el ámbito de la Ley 30/2007, porque cuando la Mutua realiza actividades con cargo a dicho patrimonio, aunque las mismas están afectas al cumplimiento de los fines de la Seguridad Social, se considera que tales actividades no suponen estrictamente funciones de colaboración en la gestión de la Seguridad Social y, en consecuencia, no quedarían incluidas en el Sector Público, de acuerdo con el artículo 2.1.d) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Por último, indicar que este trabajo simplemente ha pretendido dibujar el esquema general de actuación de las Mutuas como consecuencia de la próxima entrada en vigor de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, sin perjuicio de reconocer que el tema es lo suficientemente amplio y novedoso como para determinar la necesidad de un análisis más profundo que pudiera servir de guía a estas entidades que a partir del treinta de abril de 2008 van a tener que aplicar unos procedimientos que tradicionalmente les han resultado ajenos.

Los contratos que hagan las Mutuas con cargo a su patrimonio histórico se entiende que pudieran no estar incluidos en el ámbito de la Ley 30/2007.



La presentación del rendimiento de las empresas

Fernando García Martínez

Profesor Titular de la Universidad Complutense de Madrid

La creciente complejidad del entorno junto con el crecimiento y madurez de los mercados financieros, ha motivado que la contabilidad haya evolucionado drásticamente durante las últimas décadas y en la actualidad sea más sofisticada y compleja.

Los formatos actuales para la presentación del rendimiento de una entidad se desarrollaron inicialmente cuando los activos que aparecían eran básicamente inventario, maquinaria y construcciones, siendo la actividad principal la manufactura o la venta al por menor. A medida que las entidades han comenzado a adquirir activo y pasivo más diverso, a realizar actividades de funcionamiento y financiación más complejas, el modelo de presentación contable se ha ido adaptando. Sin embargo, hasta la fecha sólo se han realizado cambios graduales en el modelo de presentación de rendimiento.

Al escribir estas líneas, partimos de que el modelo actual no es perfecto, pero el debate que aquí pretendemos plantear no es sobre si resulta conveniente realizar algún cambio, sino sobre la magnitud de dichos cambios.

Para empezar el debate, señalemos que el modo más adecuado de presentar el rendimiento de una empresa no es algo generalmente aceptado. Podría argumentarse que



para la presentación del rendimiento, hay que centrarse en las partidas que diferencian el momento de apertura y el de cierre de una empresa (en otras palabras, todas las partidas de ingresos y gastos). Por el contrario, podría defenderse que tan sólo hay que centrarse en un subconjunto de tales partidas, señalando que aquellas que pueden relacionarse directamente con las actividades comerciales y las próximas a los flujos de efectivo, son las que reflejan el rendimiento de una entidad.

En el modelo contable actual, recogido en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, existen dos estados financieros que recogen el rendimiento de la empresa: la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. En el modelo citado, no todas las partidas que componen los ingresos y gastos pueden reconocerse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias desde el momento en el que surgen, debiéndose reconocer en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. La existencia de dos estados, implica la existencia de dos conjuntos diferentes de criterios de reconocimiento para los ingresos y gastos, resultando posible, en determinados casos, la reclasificación para desplazar a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias aquellos ingresos y gastos que se reconocen inicialmente en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.





De este modo, en España existe un modelo en el que los ingresos y gastos se registran en uno de los dos estados, con el enfoque principal situado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, ya que el resultado recogido en la dicha cuenta, se supone que es la fuente principal de la información sobre el rendimiento de la entidad. Además de estos dos estados algunas empresas presentan voluntariamente otros indicadores sobre el rendimiento (EBITDA, etc.); indicadores no regulados por las normas contables que suelen emplearse para destacar el rendimiento. Estos indicadores suelen estar especialmente diseñados para reflejar las características especiales de cada empresa o los detalles especiales del período de revisión; empleándose con el objetivo de facilitar la comprensión de los usuarios sobre lo que ha ocurrido en el negocio, por lo que las empresas suelen ajustar las partidas no recurrentes, etc.

El modelo actual formado por dos estados, tiene tres posibles ventajas. La primera ventaja, es que resulta generalmente aceptado que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias mide con eficacia el grado de éxito de la entidad para cumplir con su función, por mostrar el valor de su producto en comparación con las fuentes económicas que se han consumido con el objetivo de producirlo.

La segunda ventaja, es que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias es una herramienta de uso extendido para gestionar negocios y, en consecuencia, constituye una parte importante del sistema contable interno. Todo cambio sustancial que se realice en el estado conducirá a una divergencia no deseada entre el informe interno y el externo, ya que implicaría un coste importante.

La tercera ventaja, es que existen escasas pruebas de disconformidad con el modelo contable actual, además de no existir ningún indicio sustancial que demuestre que existen cambios fundamentales que aumenten su relevancia: La necesidad de un cambio fundamental no se ha demostrado con claridad.

A la hora de criticar el modelo actual, como primera crítica podría señalarse que el modelo no establece unos principios coherentes sobre qué elementos de ingresos y gastos deben recogerse en cada uno de los dos estados. De esta forma existen ingresos y

gastos del período contable actual que no tienen que presentarse dentro de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, como ocurre con los siguientes: las pérdidas y ganancias que surgen de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, las variaciones del valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, la parte efectiva de las pérdidas y ganancias derivadas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo, las ganancias o pérdidas actuariales por planes de pensiones de prestaciones definidas.

Ante la inexistencia de una razón consistente para excluir estos elementos de la cuenta de resultados, podría argumentarse que sería más adecuada la existencia de un único estado, que reconozca todas las transacciones y eventos que cambian los activos netos (excepto las transacciones con los propietarios) y no solamente aquellas consideradas tradicionalmente como origen del rendimiento. Además, la existencia de dos estados propicia que las entidades puedan manipular la información del rendimiento que se publica.

La pregunta inmediata ante esta crítica es: ¿sería más adecuado un único estado que recoja el rendimiento de la empresa?

La segunda crítica al modelo actual se centraría en la reclasificación, que permite que los ingresos y gastos que hayan sido reconocidos inicialmente en el Estado de

Hasta la fecha no se ha desarrollado ningún principio consistente para decidir qué elementos deberían reclasificarse entre los dos estados del modelo actual.



Cambios en el Patrimonio neto, sean posteriormente reconocidos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, en la mayoría de los casos en la fecha de realización. Pues bien, hasta la fecha, no se ha desarrollado ningún principio consistente para decidir qué elementos deberían reclasificarse entre los dos estados, por lo que podría defenderse que tal reclasificación debe eliminarse.

En efecto, en relación con la reclasificación, existen algunas contradicciones como las siguientes: las pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero se reclasifican en la cuenta de resultados siempre que dicha operación sea enajenada o dispuesta de otro modo; por el contrario, las pérdidas y ganancias ocasionadas por planes de pensión de prestaciones definidas no se reclasifican nunca.

Se podría señalar que dado que todos los cambios en los activos netos reflejan el rendimiento de una entidad, tales cambios deberían registrarse sólo una vez, justo cuando ocurren; la reclasificación actual hace que se registren dos veces. El enfoque de dos estados actual con una reclasificación para pasar de uno a otro, conlleva el riesgo de que a un estado se le preste más atención que a otro y, en consecuencia, podría perderse información importante. Dado que en la actualidad, la lógica y los principios a la hora de colocar los ingresos y gastos en distintos estados no está bien establecida, la información del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, podría considerarse no tan relevante como la información de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y, en consecuencia, tender a degradar el Estado de Cambios en el patrimonio Neto y la información que éste contiene.

Las preguntas inmediatas ante esta segunda crítica serían: ¿Es necesario reclasificar?, en caso de serlo, ¿para qué debería emplearse y qué criterios deberían fijarse?

La tercera crítica, haría referencia al modo en el que las partidas de ingresos y gastos se desglosan y agrupan en los estados. El modo en el que se desglosan, se agrupan y calculan los elementos no maximiza la utilidad de la información facilitada. Así partidas con contenido de previsibilidad diferente se agregan juntas, siendo más adecuado si la información se desglosase de tal modo que

permita la distinción de las cantidades presentadas dependiendo de las posibilidades de que se repitan y se conviertan en flujos de efectivo en periodos posteriores; o algunas partidas de ingresos y gastos se presentan en una base compensada/ neteada, cuando sería mejor que se presentaran por separado.

Las preguntas inmediatas ante esta tercera crítica serían: ¿Qué criterio de desglose presenta ventajas: desglose por función, desglose por naturaleza, fijo vs. variable, recurrente vs. no recurrente, estable vs. inestable, realizado vs. no realizado, etc.)?, ¿son apropiados los requerimientos actuales en relación con la compensación de las partidas de ingresos y gastos?

La quinta crítica hace referencia a las presentaciones no reguladas del rendimiento que están haciendo actualmente muchas empresas. La presentación de las medidas no reguladas en las normas contables puede resultar de utilidad en la comunicación corporativa y en el análisis financiero, pero la coherencia en el enfoque de tales medidas es mínima, además no suelen auditar y puede que no presenten las características cualitativas que se espera de una información auditada.

La pregunta inmediata ante esta quinta crítica sería: ¿Es factible y cómo debería llevarse a cabo la regulación de estas medidas del rendimiento?

La sexta crítica hace referencia los formatos de presentación de los estados financieros. Si bien es cierto que la variedad de formatos dificulta la comparabilidad, necesitándose unos principios de presentación; también es cierto que podría defenderse una cierta flexibilidad para poder reflejar el rendimiento de una entidad de forma apropiada.

Las preguntas inmediatas ante esta crítica serían: ¿Cuál es el equilibrio adecuado entre la comparación y la flexibilidad? en otras palabras, ¿Deben establecerse formatos precisos? En este último caso, ¿cuáles son las áreas específicas que deberían establecerse con mayor precisión?

Las preguntas están formuladas; las respuestas a estas preguntas, es decir, las propuestas de modificaciones al modelo contable actual se pueden pasar a discutir.





El resultado contable de las entidades: presentación y formatos

José Luis Ucieda

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad Autónoma de Madrid

Introducción

Administradores, gerentes, y otros responsables de preparar la información financiera; analistas financieros, inversores, y en general los usuarios de la información, han utilizado el Resultado Neto del Ejercicio⁽¹⁾, la última cifra de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, como un indicador clave, sencillo, y directo del rendimiento, desempeño, o simplemente resultado de las entidades. Los usuarios más sofisticados analizan también la cifra de negocios, el Resultado de Explotación, y otras magnitudes menos formalizadas como el EBIT o EBITDA⁽²⁾.

Si bien el Resultado Neto del Ejercicio no posee una definición formal, es considerada como la magnitud que aglutina todos los ingresos y gastos que ha tenido una entidad durante el período. Dicho de otro modo, recoge todos los cambios en los activos netos (Patrimonio Neto) de una entidad entre dos fechas. Sin embargo existen operaciones, especialmente las relacionadas



con los mercados financieros, que no se ven 'retratadas' en el Resultado Neto, sino que su impacto es trasladado directamente al Patrimonio Neto, sin perjuicio de que en un momento posterior se 'recicle' por resultados incluyéndose en el Resultado Neto. En concreto, la normativa del IASB establece que las operaciones relacionadas con: (1) Diferencias de conversión de estados financieros, (2) las pérdidas y ganancias actuariales, (3) las pérdidas y ganancias no realizadas en Activos Financieros

Disponibles para la Venta, (4) las pérdidas y ganancias de cobertura de flujos de efectivo, y (5) las pérdidas y ganancias en la revaluación de activos tangibles e intangibles, sean llevadas inicialmente al Patrimonio Neto, y sólo algunas de ellas pueden ser trasladadas en un momento posterior a Resultados.

Con este escenario, ¿puede afirmarse que el Resultado Neto sigue siendo el indicador del resultado por excelencia? ¿Recoge como antes el rendimiento de las entidades? ¿Pueden considerarse como una ganancia las plusvalías no realizadas de los activos financieros disponibles para la venta? ¿Y la revaluación de los activos tangibles? El debate sobre el auténtico resultado o rendimiento de las entidades es objeto de debate a escala internacional. En este artículo se expone de manera breve el estado de la cuestión.

⁽¹⁾ En este documento las expresiones Resultado Neto y Pérdidas y Ganancias se usarán indistintamente para referirse a la última línea del Estado o Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

⁽²⁾ EBIT significa Earnings Before Interest and Taxes (Beneficios Antes de Intereses e Impuestos), EBITDA significa Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization (Beneficios Antes de Intereses, Impuestos, Deterioros, y Amortizaciones). Para el caso español, puede asimilarse de forma general, el EBIT al Resultado NETO de Explotación, y el EBITDA al Resultados BRUTO de Explotación.



El modelo actual de presentación de resultados

El **modelo actual del IASB**, en el que se basa nuestro modelo contable incluido el nuevo Plan General de Contabilidad, está basado en la noción de un Resultado Neto, mostrado como la última línea de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. El Estado de Resultado Total (*Statement of Comprehensive Income*⁽³⁾), muestra el Resultado Neto más el efecto de las operaciones que no pasan directamente por resultados, sino que son apuntadas en el Patrimonio Neto directamente, y que pueden, en un ejercicio posterior, ‘reciclarse’ en la Cuenta de Resultados.

El **Resultado Neto** tiene como función socioeconómica informar del rendimiento de las entidades en el cumplimiento de su función básica de suministrar bienes y servicios a la sociedad.

El **Resultado Total**, por el contrario, explica todos los cambios que se producen en los Activos Netos (Patrimonio Neto) de una entidad durante un período, salvo las operaciones con los propietarios en su condición como tales. La investigación en esta área no arroja resultados concluyentes sobre la superioridad del Resultado Total sobre el Resultado Neto, aunque ambos poseen relevancia valorativa. La figura más abajo muestra la relación entre Resultado Neto y Resultado Total.

+ Ingresos y ganancias	XXX
- Gastos y pérdidas	(XXX)
= Resultado Neto del Ejercicio	XXX
+/- Partidas que van directamente al Patrimonio Neto	XXX
= Resultado Total	XXX

El debate sobre si el Resultado Neto es mejor indicador del rendimiento que el Resultado Total ha hecho que los organismos internacionales emisores de normas tomen posiciones para decidir sobre las magnitudes clave y el formato más adecuado para mostrar el rendimiento de las entidades. Una vez más, la confianza en la Contabilidad para solucionar el problema está en juego.

Formatos de presentación del resultado

Un modelo de Resultados completo mostraría todos los ingresos, gastos, pérdidas y ganancias de una entidad durante un ejercicio. La última línea sería el Resultado Total y el Resultado Neto –en caso de presentarse– sería una línea intermedia, un subtotal. La pregunta clave en este asunto no es identificar qué partidas se hallan entre ambas magnitudes, sino el tener claro qué criterio –si hay alguno– debe emplearse para distinguir entre el Resultado Neto, al cifra mágica que resume el rendimiento de la entidad, y Resultado Total, que recoge todos los cambios en los Activos Netos. De otra manera, ¿con qué criterios apuntaremos una partida de ingreso o gasto al Resultado Neto o al Resultado Total?

Las principales ideas barajadas se centran en torno a los escurridizos conceptos de realización y actividad central del negocio. El primero indica que las partidas no realizadas deben quedar excluidas del cálculo del Resultado Neto, y mostradas a continuación para calcular el Resultado Total. El asunto de la actividad supone excluir del Resultado Neto aquellas operaciones que no pertenezcan a las actividades centrales del negocio. Así, por ejemplo, para una empresa industrial, los cambios en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, figurarían después del Resultado Neto, es decir, no formarían parte de su cálculo, pero sí deberían serlo, por ejemplo, para una empresa de seguros. Una tercera idea incluiría en el Resultado Neto aquellas partidas controladas por los administradores, de manera que los efectos de los tipos de cambio o interés, por ejemplo, quedarían excluidos del cálculo del Resultado Neto y mostrados justo a continuación para calcular el Resultado Total.

Todas estas ideas presuponen la existencia de un único estado financiero, que podría denominarse Estado del Resultado Total con el Resultado Neto como un subtotal. Pero hay voces que apuestan por un modelo de dos estados: el primero sería similar a la actual Cuenta de Pérdidas y Ganancias, con el Resultado Neto como línea final, mientras que el segundo arrancararía de esta línea para agregar otras partidas que se apuntan al Patrimonio Neto directamente, y mostrar, en su última línea, el Resultado Total. La opción de usar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto –adoptada por el nuevo

⁽³⁾La norma SFAS 130 del FASB introdujo este estado financiero. Otros emisores de normas contables, incluido el IASB han adoptado normas similares. En España, el nuevo Plan General de Contabilidad no ha introducido un Estado del Resultado Total, aunque puede usarse el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto para analizar estas operaciones.





PGC- no parece adecuada para mostrar el rendimiento de las entidades.

La investigación científica ha demostrado que la forma en que se presenta la información afecta al proceso de toma de decisiones, y que la opción de un único estado posee una cierta superioridad sobre la opción de dos estados. Ante este debate, diversos organismos contables han optado por permitir o requerir un segundo estado financiero de resultados⁽⁴⁾. El debate enfrenta a quienes dicen que dos estados produce confusión (se publican dos magnitudes del rendimiento) sin que los usuarios posean habilidad para determinar cuál es más apropiada, y a quienes opinan que el Resultado Total es conceptualmente superior. Una posible solución a la discusión sobre uno o dos estados puede resolverse definiendo lo que es rendimiento y ciertos problemas de valoración en las normas contables en vigor.

Otro asunto relacionado es el 'reciclaje', es decir, el mecanismo que permite que una partida de ingreso o gasto sea reconocido inicialmente en Patrimonio Neto, y en un momento posterior en el Resultado Neto. El reciclaje no afecta al Resultado Total pero sí al Resultado Neto, y por tanto a cualquier decisión económica de inversión o financiación basada en la misma. No existe un criterio sólido ni coherente para determinar qué partidas pueden reciclarse y cuáles no. Ni siquiera los principales organismos emisores de normas contables mantienen una postura comun en este tema⁽⁵⁾.

Criterios de agregación

Nadie pone en duda que la manera en que la información se muestra afecta a la toma de decisiones, sin embargo, no está tan claro cuál es el criterio óptimo para agregar la información. El valor predictivo, grado de realización, y afectación a las actividades centrales del negocio, son criterios señalados por preparadores y usuarios. No se trata de elegir uno cualquiera sino de utilizar

aquel o aquellos criterios que mejoren la utilidad y fiabilidad de la información contable presentada sobre el rendimiento de las entidades.

Sin ánimo de entrar en una revisión exhaustiva se pueden mencionar como criterios con cierto mérito los siguientes:

- Desagregación de gastos por función o por naturaleza: clasifica los gastos bien según la naturaleza de los mismos (compras, personal, suministros, tributos, etcétera), bien por su función dentro de la entidad (gastos de aprovisionamiento, producción, distribución y venta, estructura general).
- Costes variables y fijos: clasifica los gastos en fijos y variables en función de su variabilidad relativa con el nivel de actividad de la entidad.
- Partidas recurrentes y no recurrentes: distingue entre partidas que tienen lugar de manera frecuente de las que no lo son, semejante a la distinción entre ordinario y extraordinario⁽⁶⁾.
- Partidas realizadas y no realizadas: según el nivel de realización de las ganancias y pérdidas.
- Ingresos y gastos por revaloración: por ejemplo ajustes por cambios en el valor razonable.
- Partidas operativas, financieras, y otras: clasifica ingresos y gastos en actividades operativas o centrales del negocio, financieras si tienen que ver con la estructura financiera de la entidad, y de inversión si pertenecen al ámbito de la estructura productiva del negocio.
- Controlables y no controlables: en función de si los administradores pueden o no ejercer control sobre las mismas.

El uso de uno u otro criterio permite calcular líneas de resultados parciales que proporcionan información útil y relevante, aunque la misma dependerá de la entidad y del sector en el que opere.

(4) Así, el FASB (EE.UU.) requiere la presentación del 'Statement of Comprehensive Income', el ASB de Reino Unido requiere el 'Statement of Total Recognised Gains and Losses', y el IASB requiere en ciertos casos el 'Statement of Recognised Income and Expense' (si se elige la opción en la NIC 19 sobre pérdidas y ganancias actuariales). El nuevo PGC permite el reciclaje de ingresos y gastos.

(5) En Estados Unidos se debe reciclar todas las partidas registradas fuera del Resultado Neto, en el Reino Unido posee la visión de que los ingresos y gastos sólo deben registrarse una vez, y el LASB tiene una postura híbrida, permitiendo el reciclaje de unas partidas pero no de otras.

(6) Conviene tener presente que las partidas "extraordinarias" no existen como tales en la normativa del LASB ni en el nuevo PGC.



Estado Posición Financiera (Balance)	Estado Resultado Total	Estado Flujos Efectivo
Negocio • A y P Explotación • A y P Inversión	Negocio • Resultado Explotación • Resultado Inversiones	Negocio • Flujo Explotación • Flujo de Inversiones
Actividades en cese	Actividades en cese	Actividades en cese
Financiación • Activos Financieros • Pasivos Financieros • Patrimonio Neto	Financiación • Ingresos Financieros • Gastos Financieros	Financiación • Flujos de AF • Flujos de PF • Flujos de Neto
Impuestos	Impuestos	Impuestos

Más allá del resultado

El FASB y el IASB poseen en la actualidad un proyecto sobre Presentación de Estados Financieros que apoyándose sobre el principio de consistencia (cohesiveness), propone la presentación de estados financieros dividiendo cada uno de ellos en secciones de manera consistente⁽⁷⁾. Como resultado de este proyecto, el IASB publicó la NIC 1 revisada en 2007 y se esperan más cambios en el segundo trimestre de 2008.

Según el proyecto los estados financieros tendrían una sección de Negocios (y dentro de ésta una subsección de explotación y otra de inversión), otra de Financiación, y otras secciones, en las que se mostrarían, respectivamente, los activos y pasivos, ingresos y gastos, y flujos de efectivo directamente relacionados con el negocio, la estructura financiera del negocio, y otras secciones. La figura más abajo muestra de manera esquemática la propuesta.

En lo que se refiere a la presentación del resultado, el FASB apuesta claramente por la presentación de un Estado de Resultado Total que incluya como un subtotal el Resultado Neto, mientras que la NIC 1 revisada (2007) permite el uso de uno o

dos estados, en los términos comentados más arriba.

A modo de conclusión

La búsqueda de una cifra mágica indicativa del rendimiento de las entidades está en tela de juicio por la existencia de ciertas operaciones cuyos efectos (ingresos y gastos) no se reconocen en resultados sino directamente en el Patrimonio Neto, pudiendo, en un ejercicio posterior, reciclarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. El debate sobre el formato de presentación y los criterios de agregación es sólo la punta del iceberg ya que la misma definición de lo que se entiende por rendimiento está sobre el tapete ¿Qué entendemos por rendimiento de las entidades? ¿Qué queremos medir realmente? ¿Qué criterio debemos adoptar para calcular el rendimiento? ¿Es el formato actual de presentación del resultados adecuado para medir el auténtico rendimiento de las entidades? ¿Con qué criterio debemos agregar la información para que sea relevante y fiable?

Mientras usuarios y preparadores se aferran a la noción de Resultado Neto y el modelo tradicional que lleva aparejado y que adolece de ciertas limitaciones, los organismos emisores preparan cambios sustanciales en la manera en que mostraremos los resultados de las entidades.

⁽⁷⁾ Véase las páginas web de ambos organismos, (IASB: www.iasb.org, FASB: www.fasb.org) para tener una visión actualizada del proyecto.





LA RESPONSABILIDAD CONTABLE DE LOS GESTORES DE FONDOS PÚBLICOS

Rafael María Corona Martín
Consejero de Cuentas
Presidente de la Sección de Enjuiciamiento
Tribunal de Cuentas

I. INTRODUCCIÓN

La trascendencia social del esfuerzo fiscal que el Estado impone a sus ciudadanos unida a la mejora de la formación de éstos y a la aceleración de los flujos de información puestos a su disposición, sirve de alimento a la creciente preocupación de los administrados acerca de la forma en que son gestionados los fondos públicos. La diversificación de las figuras tributarias, así como el proceso de descentralización y desconcentración de los entes que gozan de la potestad de imponer y/o exigir tributos contribuyen al creciente interés que los pagadores de impuestos demuestran en relación con el destino dado a su contribución fiscal.

En las modernas sociedades democráticas la demanda del Estado frente a los ciudadanos para que contribuyan al sostenimiento del gasto público va acompañada, desde el lado de los contribuyentes, de una creciente exigencia de que aquél acepte un cada vez mayor sometimiento a principios, hoy día tan incorporados a las relaciones de ambas partes de la ecuación fiscal, como el de legalidad, progresividad, eficiencia, economía y eficacia en la gestión de los ingresos y los gastos públicos.

Situados en la esfera de un planteamiento puramente teórico resulta incuestionable que la gestión de los fondos públicos debe estar presidida por el criterio de servir al interés público, si bien la mera invocación de esta aspiración resulta ser para el gestor de los mismos descargo insuficiente frente a los ciudadanos. No basta con proclamar que la

mencionada gestión es observante fiel de definiciones y criterios propios del concepto de interés público, tales como el respaldo a políticas que protejan y respeten los derechos esenciales de la persona, o la libertad de las mismas para decidir acerca de valores sociales, económicos, políticos y culturales, o, por citar alguno más, la obtención de resultados con el menor esfuerzo posible por medio del perfeccionamiento de la gestión. Por el contrario, resulta hoy día necesario acreditar que el interés público está presente en las decisiones de obtención de ingresos públicos y en las de selección del gasto.

Al servicio de lo anterior el Estado moderno ha incorporado acciones tales como el fomento de la transparencia en la acción administrativa, poniendo fin a la tradición del secretismo, así como la publicidad del debate público y la capacidad ciudadana para conocer y hacer valer sus derechos. No obstante, en el contexto del presente trabajo, queremos destacar como estelar dentro de las acciones que tienen por objeto comprobar si el interés público está siendo servido, la consistente en el establecimiento y potenciación de los organismos fiscalizadores de la gestión de los fondos públicos.

La sensibilidad social a cuyo encuentro sale la iniciativa de dar un papel protagonista en la vida pública a las citadas entidades de fiscalización presenta una doble vertiente de importancia difícilmente graduable, a saber, el interés de los ciudadanos en que los recursos públicos sean empleados con criterios de ortodoxia económica, por una lado, y, de otro lado, su preocupación para que se salvaguarde en todo momento la indemni-



dad de los caudales públicos, esto es, que se arbitren los medios adecuados para lograr el resarcimiento de los perjuicios padecidos por éstos si, finalmente, la prevención en la evitación de daños no ha resultado suficientemente eficaz.

Al servicio de garantizar la citada indemnidad de los fondos públicos coexisten en el derecho comparado dos sistemas. Por una parte el que opta por encomendar a los tribunales ordinarios la función de declarar las responsabilidades de naturaleza civil en que pudieran haber incurrido los gestores de la hacienda pública, y, por otra parte, el sistema que atribuye jurisdicción a los órganos fiscalizadores encomendándoles, al amparo de principio de la especialización, lograr el resarcimiento de los daños que los caudales de naturaleza pública hayan podido sufrir en el proceso de gestión de los mismos.

Este segundo sistema es el que está en vigor en nuestro ordenamiento jurídico, formando parte de una centenaria tradición legislativa, constituyendo objeto de la aportación que seguidamente presentamos.

II. EL TRIBUNAL DE CUENTAS COMO SEDE JURISDICCIONAL CONTABLE

El artículo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo de 1982, se refiere a las funciones propias del mismo en los siguientes términos: *“Son funciones propias del Tribunal de Cuentas: a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público; b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos.”*

De esta manera el legislador da cumplimiento al mandato recogido en el punto cuarto del artículo 136 de la Constitución española de 1978 cuando prescribe que *“Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas”*.

La función fiscalizadora del Tribunal cuenta con respaldo constitucional en los

apartados primero y segundo, párrafo primero, del mencionado artículo 136 que, además, lo eleva en este ámbito a la categoría de supremo.

Por su parte la función de enjuiciamiento contable a que se refiere el citado artículo 2 de la Ley Orgánica de 1982 resulta constitucionalmente introducida en el párrafo segundo del apartado segundo del citado artículo cuando dice *“El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones y responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido”*.

No menciona expresamente el precepto constitucional el contenido de la función de enjuiciamiento que atribuye al Tribunal de Cuentas, si bien lo deja apuntado al enmarcar el subrayado inciso en un contexto de infracciones y responsabilidades. Efectivamente, una interpretación sistemática del reproducido párrafo permite inducir que la atribuida jurisdicción va a ir orientada a la detección de infracciones en la gestión económica del sector público y a la exigencia de responsabilidades de resultados de las mismas.

No podemos dejar de hacer mención a que el reconocimiento de jurisdicción propia al Tribunal de Cuentas ha estado presidido por la polémica, continuando el debate abierto, y que ya desde la misma aparición del texto constitucional se plantearon controversias acerca de dicha atribución competencial, principiándose las mismas en un terreno puramente etimológico en el que se planteaba el significado que, en el contexto analizado, había de atribuirse al término “jurisdicción”. Mientras que una corriente interpretativa se postulaba por hacer equiparar el mismo al de “competencia”, apoyándose en la dificultad que encerraba el encaje de la jurisdicción contable al lado de la jurisdicción ordinaria y de la única especial –la militar–, contemplada en el artículo 117 de la Constitución, otra corriente se inclinaba por mantener que “propia jurisdicción” no equivalía a competencia ni a examen, comprobación o censura de cuentas.

Efectivamente, esta segunda línea interpretativa defendía que detrás de la polémica expresión se encontraba la atribución al





Tribunal de Cuentas de una auténtica función de enjuiciamiento. Y no solo porque, de no haber sido así, no hubiera tenido justificación alguna utilizar un término de significación tan específica y concreta como el de “jurisdicción”, pudiéndose haber empleado otros más próximos al de competencia, sino porque en el debate que tuvo lugar en las Cortes constituyentes acerca de la redacción definitiva a dar al mencionado artículo 136, la frase que inicialmente había sido incluida por la ponencia de “sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos” fue sustituida, no precisamente por casualidad sino con toda la intención, por la controvertida expresión de “sin perjuicio de su propia jurisdicción”, inclusive con explicaciones adicionales claramente expositivas de que el propósito del legislador constitucional era el de reconocer al Tribunal de Cuentas, al lado de su función de control y fiscalización, una auténtica potestad jurisdiccional de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Enlazaba así, el constituyente de 1978, con la tradición de hondas raíces históricas de atribuir al mencionado Tribunal naturaleza de órgano de la Administración de Justicia con funciones jurisdiccionales. Efectivamente, no debemos perder de vista que la vigente Constitución española no concedió a aquél una función juzgadora *ex novo*, sino que se limitó a mantener en sede del Tribunal de Cuentas una auténtica jurisdicción preexistente.

Si bien podríamos remontarnos en la tarea de búsqueda de antecedentes a la Baja Edad Media, nos limitaremos, sometiéndonos a la intención de no querer ser exhaustivos, a un conjunto de citas históricas que pueden ser consideradas más recientes.

La explicación en términos de tradición legislativa de la atribución al Tribunal de Cuentas de función jurisdiccional debe en nuestro parecer ser principiada haciendo referencia a la Ordenanza de 10 de noviembre de 1828, sancionada por Fernando VII, por la que se crea, de nueva planta, una institución fiscalizadora a la que denomina “Tribunal” en su conjunto, y en la que se unifican las funciones revisora y judicial encomendadas hasta entonces a la Contaduría Mayor de Cuentas y a su Tribunal, el primigenio Tribunal de Oidores, encuadrados en el Consejo de Hacienda, como se reconoce explícitamente en el artículo 2º. Se atribuye al denominado

por la Ordenanza Tribunal Mayor de Cuentas jurisdicción especial y privativa con carácter supremo, con funciones de determinación y ejecución de la deuda contable y de enjuiciamiento de determinados delitos (infidencias, falsificación de documentos, abuso de caudales...), ejerciendo, por tanto, jurisdicción criminal.

En la línea apuntada la Ley Orgánica de 25 de agosto de 1851, publicada bajo el reinado de Isabel II, ratifica la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, si bien le priva de su carácter de Supremo al arbitrar que sus sentencias pudieran ser objeto de casación por el Consejo Real, además de sustraer a su conocimiento y decisión las conductas constitutivas de delito.

La Ley Orgánica de 25 de junio de 1870, derivada de la Constitución de 1869, mantiene la línea jurisdiccional, a la vez que eleva al Tribunal de Cuentas a la categoría de Supremo al no ser viable recurso alguno contra sus resoluciones.

El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, creado por Real Decreto de 19 de junio de 1924, presenta como novedad, y hecho históricamente aislado, el reunir en un solo órgano las funciones de fiscalización previa y de fiscalización consuntiva, esto es las ejercidas respectivamente por el Tribunal de Cuentas y por la Intervención General de la Administración del Estado, lo que no obsta a que mantenga la existencia de una sede jurisdiccional de carácter supremo en el mismo.

La Ley de 29 de junio de 1934, dictada en desarrollo del artículo 120 de la Constitución de 9 de diciembre de 1931, de la II República, define a nuestro Tribunal en su artículo 1º en los siguientes términos: *“El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano al que, con jurisdicción especial y privativa, está encomendada la fiscalización de la gestión económica, corresponde a la categoría de los Supremos, y contra sus ejecutorias no se da recurso alguno”*.

Finalizamos nuestro breve repaso de antecedentes históricos con la cita de la Ley de 3 de diciembre de 1953, sobre Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino, y con la referencia a su artículo segundo en el que establece



que el mismo goza de jurisdicción especial y privativa, teniendo la categoría de Supremo en cuanto contra sus resoluciones en casación y en revisión no se da recurso alguno.

A la vista de lo expuesto resulta incontestable que el legislador constituyente de 1978 al reconocer jurisdicción propia al Tribunal de Cuentas enlazó con la tradición histórica y legislativa española, y con dicha finalidad quiso dar inequívoco respaldo constitucional al mantenimiento de una sede jurisdiccional en la referida institución.

No obstante, como ya adelantábamos más arriba, la atribución a nuestra institución de una jurisdicción propia no ha estado, y admitamos que continua sin estar, exenta de polémicas y opiniones encontradas. El encaje de la jurisdicción contable al lado de la jurisdicción ordinaria en el marco del principio de unidad jurisdiccional consagrado en el artículo 117 de la Constitución no resulta un fácil ejercicio, siendo necesario acudir a interpretaciones integradoras del texto constitucional que concilien el Título VI del mismo con las excepciones que el propio legislador constituyente introduce en el expresada fuente formal del Derecho.

En la aludida labor de integración resulta de especial trascendencia el estatuto

jurídico que el artículo 136 de la Constitución predica respecto de los miembros del Tribunal de Cuentas, haciendo conciliable la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas con los principios básicos que conforman el Poder Judicial al establecer que aquéllos gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los jueces.

En ese mismo contexto de integración juega papel relevante la proclamación, en el artículo 123 del texto constitucional, del Tribunal Supremo como órgano jurisdiccional superior en todos los ordenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales. El reconocimiento de aquél como cúspide del sistema judicial español hace conciliable la existencia de la jurisdicción contable con el principio de unidad jurisdiccional.

Sin perjuicio de que desde el punto de vista doctrinal continúe siendo controvertido que el Tribunal de Cuentas se erija en sede jurisdiccional contable, dicha polémica fue resuelta, desde la óptica puramente legal, por la voz autorizada del Tribunal Constitucional, que en diferentes ocasiones se ha pronunciado a favor del reconocimiento de una jurisdicción propia al Tribunal de Cuentas. Así, en la sentencia de 17 de octubre de 1988 mediante la que se declaraban inconstitucio-





nales determinados artículos de la Ley del Parlamento de Cataluña, de 5 de marzo de 1984, reguladora de la Sindicatura de Cuentas, relativos a la creación de una Sección de Enjuiciamiento en dicho órgano, el supremo intérprete de la Constitución se pronunció acerca de la función jurisdiccional de nuestro Tribunal en los siguientes términos:

“El enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional. La Ley Orgánica, utilizando la expresión contenida en el artículo 136.2, párrafo segundo, de la Constitución, califica al enjuiciamiento contable de jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas (artículo 15.1), atribuyéndole las notas de necesaria e improrrogable, exclusiva y plena (artículo 17.1), al mismo tiempo que garantiza la independencia e inamovilidad de sus miembros disponiendo, en concordancia también con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto constitucional, que estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones fijadas para los jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial (artículo 33.1).”

La actividad de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando coactivamente su decisión. Y todo ello a través de un procedimiento judicial, regulado en el capítulo tercero del título quinto y desarrollado en la Ley de Funcionamiento del Tribunal, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso. Por otra parte, sus resoluciones, en los casos y en la forma que determina su Ley de Funcionamiento, son susceptibles del recurso de casación y de revisión ante el Tribunal Supremo (artículo 49) y, si bien la Ley de Procedimiento Administrativo resulta supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores, para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales se aplica supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal”.

La doctrina que acabamos de exponer fue reiterada por el propio Tribunal intérprete de la Constitución en su sentencia de 31 de enero de 1991 mediante la que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la ley del Parlamento de Galicia, de 24 de junio de 1985, reguladora del Consello de Contas, que al igual que la ley autonómica antes referida creaba una Sección de Enjuiciamiento en dicho órgano.

Finalmente, el propio Tribunal Constitucional reiteró su respaldo a la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas en la sentencia de 18 de septiembre de 2000, mediante la que resolvía desestimar un recurso de amparo que se había sustentado en el argumento de que la jurisdicción contable no constituía una auténtica jurisdicción integrada en el Poder Judicial.

La citada sentencia contiene, entre otros, los siguientes asertos en relación con el artículo 136 de la Constitución:

“Es procedente recordar que una interpretación del texto constitucional que conduzca a un resultado distinto de su literalidad solo puede ser admitida cuando exista ambigüedad en el mismo o esta derive de la falta de cohesión o coherencia sistemática entre preceptos constitucionales. Ahora bien, ni la imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente, ni los antecedentes inmediatos del precepto constitu-

El enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas constituye el ejercicio de una función jurisdiccional, plena y exclusiva, además de necesaria e improrrogable.



cional antes mencionado ni, en fin, la interpretación sistemática del término “jurisdicción” en la Constitución permiten acoger la tesis del recurrente en amparo.

Lo primero, en atención a la caracterización de dicho órgano en la Ley de 29 de junio de 1934 como aquel que, con categoría de “supremo”, posee una “jurisdicción especial y privativa” en materia contable, lo que se reitera en la Ley de 3 de diciembre de 1953. Lo segundo, dado que la referencia a la “propia jurisdicción” del Tribunal de Cuentas fue introducida consistentemente por el constituyente, al aceptarse una enmienda al Anteproyecto en este sentido. Y en cuanto a lo último, pues basta observar que en todos los supuestos en los que la Constitución de 1978 emplea el término “jurisdicción” o sus derivados lo hace por referencia a órganos que ejercen funciones jurisdiccionales.

Ha de entenderse, pues, que con la expresa mención a la “jurisdicción” del Tribunal de Cuentas en el artículo 136.2 de la Constitución el constituyente ha querido que dicha institución, cuando actúe en el ejercicio de su tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable, lo que supone la exigencia de una especie de responsabilidad civil, quede sometida a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso. Esto es, las derivadas del artículo 24 así como de otros preceptos constitucionales, entre ellas la independencia e inamovilidad de quienes ejercen la función jurisdiccional. De suerte que el ejercicio de dicha función por el Tribunal de Cuentas no es en sí mismo contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, pues es la propia Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano”.

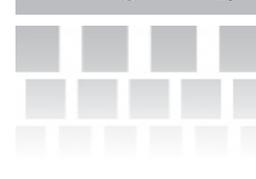
En suma, de todo lo expuesto se desprende que el enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas constituye el ejercicio de una función jurisdiccional, plena y exclusiva, además de necesaria e improrrogable, de acuerdo a lo establecido por el artículo 17.1 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982, que tiene como límite, de acuerdo a su artículo 16, los ámbitos de competencia del resto de los órdenes jurisdiccionales (constitucional, civil, penal, contencioso-administrativo, y social), y que lleva a

cabo en un proceso especial por razón de la materia. Dicho proceso se desenvuelve en su Sección de Enjuiciamiento ante los órganos jurisdiccionales competentes, y en el mismo se satisfacen las pretensiones de responsabilidad contable planteadas por los legitimados, a los que más adelante nos referiremos, mediante el pronunciamiento de resoluciones que, en primera instancia, dictan los Consejeros de Cuentas adscritos a dicha Sección (artículo 25 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982), y que, en segunda instancia o grado de apelación, pronuncia la Sala de Justicia del propio Tribunal (artículo 24.2 de la citada Ley), existiendo la posibilidad del recurso ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, vía casación o revisión, en los casos y en la forma previstos por la ley (artículo 49 de la susodicha Ley Orgánica).

III. LA CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, de 12 de Mayo de 1982, contenía ya en su articulado concretas determinaciones sobre el concepto de responsabilidad contable, si bien fue la Ley de Funcionamiento de 1988 la que acotó y precisó las pretensiones de responsabilidad contable que podían ser ejercidas ante la jurisdicción de dicho Tribunal. Así la referida Ley 7/1988, de 5 de abril, delimitó sus contornos para evitar invadir el ámbito de competencias legalmente atribuido a otros órdenes jurisdiccionales, y la configuró como aquella que, con respeto al principio de unidad jurisdiccional, juzga y ejecuta lo jugado en materia contable con los caracteres de necesaria, improrrogable, exclusiva y plena (artículo 17.1 de la citada Ley Orgánica), actuación que lleva a cabo por medio de órganos que ostentan innegables potestades jurisdiccionales y que están revestidos de la independencia e inamovilidad que corresponde a los Jueces y Magistrados, estando sometidos a sus mismas incompatibilidades y prohibiciones.

La primera norma que individualizó el término de responsabilidad contable fue la referida Ley Orgánica 2/1982, abordando con cierta sistemática su regulación en nuestro ordenamiento jurídico y atribuyendo su conocimiento a la jurisdicción contable. Así, el





concepto de responsabilidad contable se recogió en el artículo 38.1 de la misma citada Ley en los siguientes términos: *"El que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados"*.

La formulación del concepto de responsabilidad contable en el precepto transcrito era de tal amplitud que, de admitirse en toda su extensión, nos situaría en el ámbito de la responsabilidad civil frente a las Administraciones públicas, que sería lo mismo que identificar la responsabilidad contable con aquella en que, en términos generales y ostentando una naturaleza civil, podrían incurrir los funcionarios y autoridades frente a las Administraciones receptoras de sus servicios, objetivo que evidentemente no era el del legislador, pues dicha identificación llevaría a resultados contrarios a la observancia del principio de exclusividad jurisdiccional.

Para delimitar dicho concepto, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, a partir de 1983, fue sentando una doctrina de interpretación sistemática del artículo 38.1 de la Ley Orgánica, a la luz del resto del articulado de la Ley y, en especial, de sus artículos 2.b y 15. De esta interpretación surgieron una serie de elementos calificadores que contribuyeron a ir perfilando y acotando los contornos prácticos y técnicos de la responsabilidad contable como objeto del enjuiciamiento contable.

Tomando en consideración dicha doctrina y teniendo presente el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 26 de Enero de 1986 al Anteproyecto de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que ponía especial énfasis en restringir el ámbito de la jurisdicción contable para compatibilizarla con la ordinaria, soslayando el peligro de su posible inconstitucionalidad, el artículo 49 de la Ley de 5 de abril de 1988 definió cuales eran las pretensiones de responsabilidad que podrían ser objeto de conocimiento y decisión por la jurisdicción contable, recogiendo en su redacción casi en su totalidad la doctrina elaborada hasta ese momento por la Sala de Justicia. Así, el punto 1 del citado precepto se pronuncia en los siguientes términos:

"La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deban rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades perceptores de subvenciones, créditos, avales y otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable".

Tomando como referencia el citado texto, y sin olvidar el contexto legislativo de necesaria toma en consideración constituido por la Ley Orgánica 2/1982, la jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha ido perfilando en su labor interpretativa los requisitos necesarios para que exista tal clase de responsabilidad. Por todas traigamos a colación la Sentencia de 30 de junio de 1992 que sistematiza en los siguientes términos los elementos que configuran la responsabilidad contable:

- a) Que exista una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos.
- b) Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
- c) Que la mencionada acción u omisión suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.
- d) Que la repetida acción u omisión esté marcada por una nota de subjetividad interviniendo en la misma dolo, culpa o negligencia grave.
- e) Que dicha acción u omisión produzca un menoscabo en los fondos públicos que sea efectivo, individualizado con relación a



determinados caudales o efectos, y evaluable económicamente.

- f) Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido.

Procedamos seguidamente a formular unas breves consideraciones en relación a los conceptos que acaban de ser formulados.

Respecto de la cuestión relativa a que se entiende como “persona que tenga a su cargo el manejo de fondos públicos”, la respuesta más generalizada se inclina a remitirse al elenco de conductas descritas en el artículo 15 de la Ley Orgánica, esto es, por manejo debemos considerar a la recaudación, intervención, administración, custodia y utilización de caudales y efectos de naturaleza pública. No debemos en este extremo dejar de citar la sentencia de la Sala de Justicia de 24 de septiembre de 1998 que afirma que puede declararse responsabilidad contable aun cuando la actividad objeto de enjuiciamiento no suponga el manejo directo y material de los fondos menoscabados.

En lo que concierne al concepto de “cuenta” como elemento que define el contexto en que pueden surgir responsabilidades contables, resulta interesante destacar por su precocidad el Auto de la Sala del Tribunal de 12 de diciembre de 1986 en el que ya se establecía que dicha clase de responsabilidad se encuentra vinculada a una cuenta, pero entendida no única y exclusivamente como cuenta

La responsabilidad contable tiene por objetivo reintegrar a su estado original un patrimonio que ha resultado perjudicado.

de las que formalmente han de rendirse al Tribunal, sino como cuenta, en el sentido más amplio, que debe dar todo aquél que maneje caudales o efectos públicos, aunque no tenga directo reflejo en las primeras. En este mismo sentido se pronunciaron resoluciones posteriores como las Sentencias de 29 de julio y 30 de septiembre, ambas de 1992.

La cuestión relativa a la vulneración de normas que ha de llevar consigo la incursión en responsabilidad contable, esto es, lo que llamamos la exigencia de un “ilícito contable”, ha sido resuelta por la Sala de Justicia en el sentido de considerar como tal a la infracción de cualquier norma que resulte de aplicación a la gestión de fondos o efectos públicos, sea de carácter presupuestario, naturaleza contable, o se encuentre dentro de la normativa aplicable al proceso de toma de decisiones y/o ejecución de las mismas en materia de gestión económico-financiera pública. Ha de considerarse superada la etapa en que el ilícito contable quedaba circunscrito al conjunto de conductas recogidas originariamente en el artículo 141.1 de la hoy derogada Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 e incorporadas, en parte, al vigente artículo 177 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

Respecto del requisito de la concurrencia de dolo o culpa grave para que pueda declararse la existencia de responsabilidad contable debemos afirmar que la intención del legislador ha sido alejarse de la posible objetivación de dicha responsabilidad llevando la misma, de modo inequívoco, a la categoría de la responsabilidad subjetiva, esto es, a aquella en que la declaración de su existencia exige un juicio de reproche hacia el autor, bien por haber intervenido maliciosamente en la producción del daño a los fondos públicos, bien por haber actuado sin intencionalidad pero habiéndose dejado llevar por una falta de prudencia o de previsión inadmisibles en un gestor de fondos públicos, esto es, culpa muy grave o grave, no bastando la concurrencia de culpa leve.

La Sentencia de la Sala de Justicia, de 26 de marzo de 1993, mantiene que “para que haya responsabilidades contables se requiere que el agente haya actuado consciente de que su comportamiento provocaba o podía provocar un perjuicio a los fondos públicos tenidos bajo su cargo y manejo, sin





adoptar las medidas necesarias para evitarlo, queriendo por ese solo hecho los menoscabos ocasionados (dolo), o, al menos, que en su actuación no haya desplegado la debida diligencia (culpa o negligencia), entendiendo que ésta obliga a adoptar las medidas correspondientes para evitar el resultado dañoso, previo un juicio de previsibilidad, de forma que es negligente quien no prevé debiendo hacerlo, lo que lleva a no evitar, o previendo no ha tomado las medidas necesarias y adecuadas para evitar el evento, pero sin que en ningún caso se vislumbre una voluntad dirigida a producirlo o a quererlo, pues entraríamos en la zona del dolo”.

Finalmente, destaquemos como elemento que configura la clase de responsabilidad que nos ocupa la exigencia de que exista relación de causalidad entre la conducta desplegada por el sujeto y la producción de daños a los caudales públicos, lo que supone en la práctica la contemplación de la fuerza mayor como causa de interrupción del nexo causal, y eximente por tanto de la responsabilidad, así como la toma en consideración de actos ajenos a la actividad desarrollada por los gestores de fondos públicos que pudieran llegar ser considerados como eficientes en la interrupción del nexo causal que resulta necesario para la exigencia de responsabilidad contable.

IV. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

En la precedente exposición de los elementos que configuran la responsabilidad contable se hizo mención a la producción de un menoscabo en los caudales públicos como acontecimiento necesario para que se pueda generar la misma sin que después hayamos realizado comentario alguno al respecto, preterición intencionada pues dejábamos ese tema para el apartado de la naturaleza jurídica de dicha clase de responsabilidad.

Como ya vimos más arriba el contenido de la responsabilidad contable fue determinado por el artículo 38.1 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982 al establecer a cargo de los autores de un ilícito contable la obliga-

ción de indemnizar los daños causados a los caudales o efectos públicos. Se configuraba así aquélla como una responsabilidad de contenido indemnizatorio o reparatorio cuya finalidad consistía en ofrecer una compensación económica a la entidad que hubiera padecido una merma patrimonial a consecuencia de la acción u omisión contraria a la ley.

No plantea demasiadas dudas poder afirmar que a la vista de su contenido la responsabilidad contable se nos presenta como un tipo de responsabilidad civil pues constituye su objetivo reintegrar a su estado original un patrimonio que ha resultado perjudicado. El Tribunal Constitucional en su Auto de 16 de diciembre de 1993 dice que “la responsabilidad contable es una especie de la responsabilidad civil, no de la penal”, añadiendo que “el contenido privativo de esta variante de responsabilidad en que pueden incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, consiste, estrictamente, en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados”. En multitud de resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas aparece la responsabilidad contable como una “subespecie de la responsabilidad civil”.

Ubicada dicha responsabilidad pacíficamente en el ámbito de la responsabilidad civil se plantea la controversia, de menor calado, de si la contable resulta ser o no una variante de la civil extracontractual recogida en el artículo 1902 del Código Civil, postulándose en la tesis afirmativa el citado Auto del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1993, y las Sentencias de la Sala de Justicia de 28 de enero de 1993 y de 15 de abril de 1994. No obstante, no debemos perder de vista que la responsabilidad civil instituida en el artículo 1902 del Código de 1889 sustenta su declaración de existencia en la concurrencia de daño y de cualquier género de culpa o negligencia, en tanto que la responsabilidad contable añade la exigencia de que la acción u omisión causante del daño sea contraria a la ley, esto es, exige el ilícito contable, además de que no baste para su declaración la existencia de cualquier género de culpa o negligencia, sino que es necesaria la concurrencia de dolo o culpa o negligencia grave.

La anterior reflexión justifica que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de junio de 1999, y la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en Sentencias de 12 y 13 ambas de



febrero de 1996, prefieran referirse a la responsabilidad contable como un modelo autónomo dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

V. LA COEXISTENCIA DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE CON LA RESPONSABILIDAD PENAL

En el contexto fáctico en el que se desenvuelve la responsabilidad contable de acciones u omisiones contrarias a las leyes en las que intervenga dolo o culpa grave resulta comprensible plantearse la posible relevancia penal de dichos comportamientos, es decir la posibilidad de que el hecho generador de aquella responsabilidad de finalidad compensatoria esté, a su vez, tipificado como infracción penal cuyo enjuiciamiento y declaración corresponda en exclusiva a la jurisdicción criminal, reflexión que nos deja servido el tema de las relaciones entre esta última y la jurisdicción contable.

La solución al aludido concurso de jurisdicciones viene ya ofrecida por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, cuyo artículo 18 establece: **"1. La jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal; 2. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia"**.

Por su parte, completando la línea expuesta, la Ley de Funcionamiento de 5 de abril de 1988, se pronuncia, en el artículo 49.3, en el siguiente sentido: **"Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos"**.

Del los citados artículos se desprende claramente la compatibilidad entre la juris-

dicción contable y la penal respecto de unos mismos hechos, pues se enjuician responsabilidades distintas. En la jurisdicción penal se manifiesta el derecho del Estado a imponer las penas previamente definidas a las personas criminalmente responsables, mientras que la jurisdicción contable tiene por objeto el enjuiciamiento de la responsabilidad contable definida en los artículos 38.1 de la Ley Orgánica en relación con el artículo 49.1 de la Ley 7/1988, lo que en su caso daría lugar a la indemnización de daños y perjuicios.

Esta caracterización legal de la pretensión contable y, consiguientemente, de la responsabilidad contable, de carácter patrimonial y reparatorio, y por lo tanto encaminada a la reparación de los daños y perjuicios causados, determina, ante el enjuiciamiento de un mismo hecho por los órdenes jurisdiccionales penal y contable, la no vulneración del principio constitucional *non bis in ídem*, pues se contempla el mismo hecho desde diferentes perspectivas, al no existir una identidad de ámbito competencial entre la jurisdicción penal y la contable. Por lo tanto unos mismos hechos pueden ser enjuiciados por ambas jurisdicciones, pudiendo no ser constitutivos de infracción penal y sí de un supuesto de responsabilidad contable, y viceversa, pero cuando se parte de unos mismos hechos y se les somete a un doble y simultáneo enjuiciamiento -penal y contable-, la declaración de existencia o inexistencia de los mismos y de su autoría habrá de ser única y corresponderá, en principio, a la jurisdicción penal como prevalente. Si ésta declara que los hechos existen pero que no son constitutivos de delito, el enjuiciamiento de la posible responsabilidad contable corresponderá en exclusiva a la jurisdicción de este Tribunal. Si declara la existencia de los hechos y éstos merecen la doble conceptualización de infracción penal y supuesto de responsabilidad contable, esta última será determinada por este Tribunal conforme se desprende del artículo 18.2 de la Ley Orgánica. Pero si, atribuida a los tan repetidos hechos la doble condición de ser constitutivos de responsabilidad penal y contable, la jurisdicción penal declarase la inexistencia de los hechos, o no ser el autor el originariamente imputado o iniciado en responsabilidad, evidentemente esta declaración vincularía, por los argumentos anteriormente expuestos, a la jurisdicción contable.





Por último, en aquellos casos en que las sentencias penales contengan pronunciamientos sobre responsabilidades civiles, cuando debiera ser la jurisdicción contable la que hubiere conocido de las mismas, conforme al artículo 18.2 Ley Orgánica 2/1982, por ser delitos en los que existe un daño o menoscabo en fondos públicos por quienes tienen a su cargo el manejo de los mismos, dichas sentencias se dictarían con notable exceso de jurisdicción, comprometiendo no solo el carácter pleno y exclusivo de la jurisdicción contable, sino también su necesidad e improrrogabilidad, notas éstas reconocidas en el artículo 17.1 de la Ley Orgánica 2/1982. A estos efectos, la doctrina del Tribunal de Cuentas es unánime en considerar que los pronunciamientos sobre responsabilidades civiles contenidas en sentencias penales, no impiden que dicho Tribunal pueda efectuar, en su caso, la correspondiente declaración sobre responsabilidad contable, sin perjuicio de que en fase de ejecución se tenga en cuenta, en su caso, lo reintegrado anteriormente para evitar duplicidades que supongan un enriquecimiento injusto de la Administración.

VI. LOS SUJETOS DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Como hemos visto la responsabilidad contable se concreta en una obligación de indemnizar por daños y perjuicios de resultas de un menoscabo en los fondos públicos, esto es, en la obligación a cargo de la persona que ha ocasionado el mismo de indemnizar a quién ha sufrido los indicados daños. Nos encontramos, pues, ante una relación jurídica que se establece entre el perjudicado y el causante del perjuicio en virtud de la que éste habrá de compensar a aquél la disminución patrimonial sufrida. Resulta ahora oportuno, por tanto, identificar quienes son los sujetos de esta relación de responsabilidad contable, o dicho en términos jurídicamente más apropiados, quienes ostentan la legitimación activa y quienes la legitimación pasiva en los procesos declarativos de aquélla.

El tema de la legitimación activa en los procedimientos declarativos de responsabilidades contables resulta ser esencial puesto que en vía judicial rige el principio acusatorio siendo necesario, en su virtud, que en dicha

vía alguien sostenga la acción presentando una demanda de responsabilidad, lo que posibilita que el proceso judicial exista y se mantenga. La propia Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ordena el archivo de oficio de las actuaciones si ninguna de las instancias activamente legitimadas para ello hubiera presentado la oportuna demanda.

La normativa reguladora de la responsabilidad contable reconoce legitimación activa a tres diferentes instancias, a saber, a la Administración pública perjudicada, al Ministerio Fiscal, y a los que decidan ejercitar la acción pública contable.

La instancia constituida por la Administración pública podría considerarse como la legitimación activa propia en la medida que se refiere al ente que soporta los daños ocasionados por el ilícito contable. La Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982 considera legitimado activo a quién tuviera interés directo en el asunto o fuera titular de derechos subjetivos relacionados con el asunto, en tanto que la Ley 7/1988, de 5 de abril, atribuye tal cualidad a la Administración pública perjudicada. En nuestra opinión la fórmula empleada por esta última Ley resulta ser restrictiva si la comparamos con la que toma como referencia el interés directo, dado que puede ostentarse éste sin necesidad de encontrarse en la situación de perjudicado directo. Conscientes de esta restricción que la Ley de Funcionamiento ha operado respecto de la Ley Orgánica abogamos por una interpretación amplia del concepto de "Administración pública perjudicada", debiendo entenderse por tal no solo a la entidad titular de los fondos públicos menoscabados, como ha venido entendiéndose tradicionalmente, que sería el perjudicado directo, sino también al ente público que sin ostentar dicha titularidad resultase de alguna manera económicamente afectado por la acción u omisión patrimonialmente lesiva.

La segunda de las instancias más arriba mencionadas es el Ministerio Fiscal a quien el artículo 19 de la Ley Orgánica 2/1982 incluye dentro de la relación de los órganos del Tribunal de Cuentas. Sin perjuicio de sus competencias como miembro del Pleno de la institución, y su participación, por tanto, en la función fiscalizadora y en las funciones gubernativas, el Ministerio Fiscal ostenta la legitimación activa en los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable. Su presencia en los mismos toma



como referencia el artículo 124 de la Constitución (donde se le instituye como promotor de la acción de la justicia en defensa de la legalidad y del interés público tutelado por la ley), además de venir especialmente reconocida en las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de aparecer reforzada por el artículo 3.14 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, de 30 de diciembre de 1981. El Ministerio Fiscal interviene como parte en los procedimientos de responsabilidad contable, debiendo inspirar su actuación en criterios de estricta legalidad, pudiendo jugar el papel de demandante en los supuestos en que el ente público perjudicado decida no plantear pretensiones de dicha clase de responsabilidad.

Como ya adelantábamos antes, además de la Administración pública perjudicada y del Ministerio Fiscal, tiene legitimación activa en los procedimientos de responsabilidad contable cualquier ciudadano por medio del ejercicio de la acción pública. La misma aparece reconocida en el artículo 47.2 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982, y fue objeto de desarrollo en el artículo 56 de la Ley de 5 de abril de 1988. De acuerdo a éste el ejercicio de dicha acción requiere la personación en forma y la presentación de un escrito en el que habrán de individualizarse los supuestos de responsabilidad contable con referencia a cuentas, actos, omisiones, o resoluciones susceptibles de determinarla, además de mencionarse los preceptos legales que se consideren infringidos. El ejercitante de la acción pública, de admitirse la misma a trámite, será objeto en su día de emplazamiento para constituirse en demandante y proseguirse a su ruego el procedimiento declarativo de responsabilidades contables, sin perjuicio de que pueda concurrir en el mismo con el ente público perjudicado planteando cada uno sus respectivas pretensiones.

En el otro lado de la relación jurídica de responsabilidad contable tenemos los pasivamente legitimados, esto es, aquéllos que han de responder de los daños a los fondos públicos resultando, en su virtud, obligados al resarcimiento al ente público perjudicado. La Ley de Funcionamiento de 5 de abril de 1988 atribuye tal condición a los presuntos responsables, directos o subsidiarios, y a sus causahabientes.

Son responsables directos aquéllos que ejecutan los hechos constitutivos de res-

ponsabilidad contable, bien como autores, inductores o cooperadores necesarios. La responsabilidad contable directa será siempre solidaria y se extenderá a todos los perjuicios causados.

Son responsables subsidiarios quienes incurriendo en demora o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones propician el menoscabo de los caudales públicos o impiden el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas. Es importante tomar en consideración que dichas obligaciones han de haber sido atribuidas de modo expreso por Leyes o Reglamentos. No se trata, por tanto, de obligaciones en sentido genérico sino de mandatos de contenido tipificado. La responsabilidad subsidiaria tendrá carácter mancomunado y se limitará a los perjuicios que sean consecuencia de los actos del responsable subsidiario, siendo posible su moderación de forma prudencial y equitativa por el juzgador.

Finalmente, la Ley de Funcionamiento incluye a los causahabientes de los presuntos responsables en la relación de legitimados pasivos, inclusión que trae causa del artículo 38.5 de la Ley Orgánica 2/1982, del siguiente tenor literal: ***“Las responsabilidades contables, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero solo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma”.***

Podemos extractar, muy brevemente, las conclusiones que se extraen del reproducido precepto: a) la responsabilidad contable no se extingue a consecuencia del fallecimiento del responsable, sino que se transmite a sus causahabientes; b) por causahabientes hemos de entender a los sucesores a título universal, esto es, a los herederos con exclusión, por tanto, de los posibles legatarios; c) la transmisión requiere la aceptación de la herencia, bien sea expresa bien sea tácita, lo que deja fuera de la órbita que analizamos a los herederos que repudien expresamente la herencia; y d) la aceptación de la herencia y la, en su caso, transmisión de responsabilidad contable nunca podrá ser causa de empobrecimiento del patrimonio preexistente del heredero, en la medida que la responsabilidad contable a la que tenga que hacer frente tendrá como límite cuantitativo el importe líquido de la misma.





1. Presupuestos

Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.

Estos Presupuestos Generales del Estado, elaborados en el marco de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, persisten en el objetivo de conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario a través de la confluencia de las mejoras introducidas a nivel de sistematización, en tanto que se procede a la ordenación económica y financiera del sector público estatal, a ordenar sus normas de contabilidad y control y, a nivel de eficacia y eficiencia.

El cumplimiento de estos principios se hace de manera compatible con la continuidad en la orientación de la política económica, encaminada a impulsar un modelo de crecimiento, dentro del marco de estabilidad presupuestaria, con el doble objetivo de, en primer lugar, contribuir al aumento de la productividad de la economía española y, en

segundo término, reforzar el gasto social en determinadas áreas, a través de tres tipos de medidas: la inversión pública en infraestructuras, el esfuerzo en investigación, desarrollo e innovación tecnológica, así como en el ámbito de la educación.

La Ley acomoda este conjunto de medidas dentro de un compromiso con la estabilidad cuyos efectos positivos sobre las expectativas redundan a favor del crecimiento económico y la creación de empleo. El objetivo de estabilidad presupuestaria para el período 2008-2010, fijado por Acuerdo de Consejo de Ministros de 25 de mayo de 2007 proyecta una senda de superávit para el conjunto de las Administraciones Públicas que se sitúa en el 1,15 por 100 del PIB en 2010.

Por último es de destacar las modificaciones introducidas en la Disposición final duodécima que modifica los artículos 54.2, 57.2, 62.1, 86.2, 108.2, 108.3, 109.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

2. Estabilidad Presupuestaria

Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Mediante este Real Decreto se cumple lo previsto en la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de Reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que autorizó al Gobierno para que refundiera en un solo texto dicha Ley y la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, regularizando, aclarando y armonizando las normas refundidas entre sí, así como con lo dispuesto en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre,

complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en la Ley Orgánica 3/2006 de Reforma de aquélla, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Esta habilitación tiene por finalidad incrementar la claridad del sistema de disciplina fiscal y de gestión presupuestaria al integrar la Ley General de Estabilidad y su modificación en un único cuerpo normativo, contribuyendo con ello a mejorar la



seguridad jurídica de las Administraciones intervinientes.

Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales.

Mediante este Real Decreto se da cumplimiento a la disposición final cuarta de la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de Reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que establece la obligación del Gobierno de aprobar un reglamento de aplicación de la citada Ley 18/2001 a las entidades locales, que atienda a sus particularidades organizativas, funcionales y econó-

mico-financieras, así como a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Resolución de 8 de octubre de 2007, de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, por la que se publica el Acuerdo 3/2007, de 24 de abril, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, por el que se establecen los criterios generales para la aplicación del déficit por inversiones previsto en la Ley Orgánica 5/ 2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, según la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo.

3. Contabilidad

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Mediante estos Reales Decretos, se aprueban sendos Planes Contables que constituyen el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera, de las recomendaciones que, a la vista de la citada estrategia formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, y para armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos europeos.

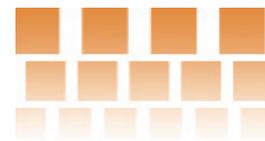
El Plan General de Contabilidad se estructura en cinco partes: Marco Conceptual de la Contabilidad que recoge los documentos que integran las cuentas anuales así como los

requisitos, principios y criterios contables de reconocimiento y valoración; normas de registro y valoración; normas de elaboración de las cuentas anuales con los modelos, normales y abreviados; cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables.

En cuanto al Plan General de Contabilidad de Pymes, constituye el desarrollo de las normas contables que pueden ser aplicadas por ciertas empresas, delimitadas en el cuerpo de este Real Decreto. La aprobación de esta norma diferenciada se justifica por razones de sistemática normativa, con el fin de que las pequeñas y medianas empresas cuenten con un Plan contable completo y específico, que presenta la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, con algunas variaciones como la eliminación de los grupos 8 y 9, la simplificación de algunos de los criterios de registro y valoración, entre otros.

ORDEN EHA/3133/2007, de 26 de octubre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2007, relativas a la contabilidad de gastos públicos.

Las distintas operaciones a realizar en la ejecución del presupuesto de gastos (modificaciones de créditos, imputación de





obligaciones, realización de pagos, entre otras) se regulan con carácter general en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en la Ley de Presupuestos de cada ejercicio. La mencionada regulación debe completarse mediante la especificación de operaciones y procedimientos a realizar a final del presente ejercicio, tal como se ha venido haciendo en los últimos años.

Por ello, resulta preciso determinar los plazos para la tramitación de modificaciones presupuestarias y documentos contables, contabilización de operaciones, ordenación de pagos y realización de los mismos, así como la concreción de distintas operaciones reguladas en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la Ejecución del Gasto del Estado aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996.

Resolución de 14 de noviembre de 2007, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica un resumen de la Cuenta General del Estado del ejercicio 2006.

Orden EHA/480/2008, de 20 de febrero, por la que se modifican la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996; la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo; y la Orden EHA/777/2005, de 21 de marzo,

por la que se regula el procedimiento de obtención, formulación, aprobación y rendición de las cuentas anuales de las Entidades Estatales de Derecho Público a las que les sea de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado.

Mediante la presente Orden, por un lado, se implanta un procedimiento para la distribución territorial del gasto de aquellas operaciones de los capítulos 6 y 7 del presupuesto de gastos que afectan a varias provincias de distintas Comunidades Autónomas. Por otro lado, se recogen las recomendaciones que el Tribunal de Cuentas realiza en el anteproyecto de declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2005, relativas a la información sobre proyectos de inversión y sobre el inmovilizado material que figura en los ficheros informáticos comprensivos de la Cuenta de la Administración General del Estado.

Resolución de 18 de febrero de 2008, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera por la que se desarrolla la Orden PRE/3662/2003, de 29 diciembre, que regula un nuevo procedimiento de recaudación de los ingresos no tributarios recaudados por las Delegaciones de Economía y Hacienda y de los ingresos en efectivo en la caja general de depósitos y sus sucursales, determinándose el procedimiento a seguir para la expedición de los documentos de ingreso 069 a que se refiere el apartado sexto de la citada Orden Ministerial y para la comunicación de las liquidaciones a las Delegaciones de Economía y Hacienda.

4. Contratos

Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

La norma resultante no se constriñe a trasponer las nuevas directrices comunitarias, sino que, adoptando un planteamiento de reforma global, introduce

modificaciones en diversos ámbitos de esta legislación, en respuesta a las peticiones formuladas desde múltiples instancias (administrativas, académicas, sociales y empresariales) de introducir diversas mejoras en la misma y dar solución a ciertos problemas que la experiencia aplicativa de la Ley de



Contratos de las Administraciones Públicas ha ido poniendo de relieve.

Esta Ley ha adoptado un enfoque que, separándose de sus antecedentes, aborda la regulación de la actividad contractual pública desde una definición amplia de su ámbito de aplicación y buscando una identificación funcional precisa del área normativa vinculada a las Directivas Europeas sobre contratos públicos, teniendo en cuenta que se trata de una Ley que ha de operar en un contexto jurídico fuertemente mediatizado por normas supranacionales y en relación con una variada tipología de sujetos. Se separa de la arquitectura adoptada por la legislación de contratos públicos desde la Ley 13/1995, de 18 de mayo, basado en una estructura bipolar construida alrededor de una «parte general», compuesta por normas aplicables a todos los contratos, y una «parte especial», en la que se recogían las peculiaridades de régimen jurídico de los contratos administrativos «típicos».

Las principales novedades que presenta su contenido en relación con su inmediato antecedente, el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, afectan a 1) la delimitación de su ámbito de aplicación, 2) la singularización de las normas que derivan directamente del derecho comunitario, 3) la incorporación de

las nuevas regulaciones sobre contratación que introduce la Directiva 2004/18/CE, 4) la simplificación y mejora de la gestión contractual, y 5) la tipificación legal de una nueva figura, el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado.

Orden EHA/3875/2007, de 27 diciembre, por la que se hacen públicos los límites de los distintos tipos de contratos a efectos de la contratación administrativa a partir del 1 de enero de 2008.

Publicado en el «Diario Oficial de la Unión Europea», el Reglamento número 1422/2007 de la Comisión, de 4 de diciembre de 2007, por el que se modifican las Directivas 2004/17/CE y 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que concierne a los umbrales de aplicación en los procedimientos de adjudicación de los contratos, la promulgación de esta Orden permite un general conocimiento de los umbrales que, por modificación de los establecidos en las citadas Directivas, han de aplicarse para determinar los contratos afectados por las mismas, evitando de tal forma que se susciten posibles causas de infracción de las Directivas especialmente en cuanto se refiere a la aplicación de fondos comunitarios para la financiación de los correspondientes contratos.

5. Personal

Real Decreto 1465/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifica el Decreto 680/1974, de 28 de febrero, por el que se dispone el pago de haberes y retribuciones a personal en activo de la Administración del Estado y Organismos Autónomos a través de establecimientos bancarios o cajas de ahorros.

El tiempo transcurrido desde la aprobación del Decreto 680/1974, de 28 de febrero y los cambios experimentados en la gestión de los fondos públicos hacen necesario la actualización de este procedimiento, con la finalidad fundamental de lograr la raciona-

lización y mejora del mismo. El presente Real Decreto introduce las siguientes novedades con respecto a la regulación actual: la cuenta justificativa del pago de retribuciones se remite al órgano que reconoció la obligación de la correspondiente nómina, siendo éste el que procederá a su examen y, en su caso, aprobación; se establece que las cuentas aprobadas y los justificantes de las mismas quedarán en el órgano gestor, a disposición del Tribunal de Cuentas y de la Intervención Delegada cuya competencia orgánica o territorial corresponda con la de la autoridad que reconoció la obligación; se regula como procedimiento





para la verificación de las cuentas justificativas y de los documentos del control financiero permanente efectuado por la Intervención Delegada competente.

Orden APU/3416/2007, de 14 de noviembre, por la que se establecen las bases comunes que regirán los procesos selectivos para el ingreso o el acceso en Cuerpos o Escalas de la Administración General del Estado.

Una vez aprobada la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, se hacía necesario la modificación de la Orden APU/423/2005, de 22 de febrero, que es derogada por ésta, para adaptarla a la nueva normativa, que ha supuesto una modificación del marco normativo en aspectos tales como el acceso al empleo público, el establecimiento de principios rectores para los procesos selectivos, la participación en éstos de nacionales de la Unión Europea así como de otros Estados, la integración de personas con discapacidad, así como las características de los órganos de selección.

Ley 40/2007, de 4 diciembre, de medidas en materia de Seguridad Social.

Tomando como referencia las prioridades marcadas por el Pacto de Toledo en su renovación parlamentaria de 2003, se reafirma la necesidad de mantener y reforzar determinados principios básicos en los que se asienta el sistema de la Seguridad Social como objetivo para garantizar la eficacia del mismo y el perfeccionamiento de los niveles de bienestar del conjunto de los ciudadanos.

La finalidad de esta Ley viene constituida por la necesidad de dar el adecuado soporte normativo a buena parte de los compromisos relativos a acción protectora incluidos en el referido Acuerdo y que afectan, sustancialmente, a incapacidad temporal, incapacidad permanente, jubilación y supervivencia.

Resolución de 26 noviembre 2007, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se establece la estructura de la cuenta justificativa de los pagos de libramiento de retribuciones de personal en activo.

El Real Decreto 1465/2007, de 2 de

noviembre, da nueva redacción al artículo 6 del Decreto 680/1974, de 28 de febrero, por el que se dispone el pago de haberes y retribuciones a personal en activo de la Administración del Estado y Organismos Autónomos a través de establecimientos bancarios o Cajas de Ahorros. El contenido de este artículo regula los aspectos relacionados con la justificación, por parte de las habilitaciones o pagadurías, del destino dado a los fondos de libramientos recibidos para hacer efectivo el pago de haberes y retribuciones a sus destinatario, mediante una cuenta justificativa, cuya estructura se determina mediante la presente Resolución.

Resolución de 2 de enero de 2008, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se dictan instrucciones en relación con las nóminas de los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1984, de 2-8-1984, en los términos de la disposición final cuarta de la Ley 7/2007, de 12-4-2007, del Estatuto Básico del Empleado Público, y se actualizan para el año 2008 las cuantías de las retribuciones del personal a que se refieren los correspondientes artículos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho ejercicio.

Las presentes instrucciones se dictan con la finalidad de facilitar la confección de las nóminas que han de elaborarse para abonar las retribuciones de personal del sector público estatal establecidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2008 y que se limitan a aplicar estrictamente lo dispuesto en dicha Ley y en las precedentes, por lo que respecta a sus normas de vigencia indefinida, así como en las restantes normas reguladoras del régimen retributivo del referido personal del sector público estatal.

Por otra parte, teniendo en cuenta las previsiones aplicables del II Convenio Colectivo Único, para el personal laboral de la Administración General del Estado, se dictan también instrucciones para facilitar y homogeneizar la confección de nóminas del personal incluido en el citado Convenio.

Real Decreto 66/2008, de 25 de enero, por el que se aprueba la oferta de empleo público para el año 2008.



6. Transparencia

Real Decreto 1759/2007, de 28 de diciembre, por el que se regulan los modelos y el procedimiento de remisión de la información que deben presentar las empresas públicas y determinadas empresas en virtud de lo establecido en la Ley 4/2007, de 3-4-2007, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones públicas y las empresas públicas, y de transparencia financiera de determinadas empresas.

Las empresas públicas que cumplan con la definición del artículo 2 de la Ley 4/2007, de 3 de abril, y las empresas obligadas a llevar cuentas separadas en virtud del artículo 8.1 de la misma, que no estén incluidas en las exenciones recogidas en los artículos 7 y 13 de la citada Ley, así como las empresas públicas manufactureras, en los tér-

minos recogidos en los artículos 14 y 15 de la misma, deben suministrar de forma periódica cierta información a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), ya sea de forma directa o bien por conducto de los órganos competentes de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales.

La remisión y centralización de dicha información en la IGAE tiene como finalidad evitar la dispersión de interlocutores y también poder ofrecer a la Comisión Europea una información conjunta del universo que componen las empresas incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Ley. Así, el presente Real Decreto tiene por objeto regular los modelos y el procedimiento de remisión de dicha información a la IGAE y es normativa estatal básica como complemento indispensable de la Ley 4/2007, de 3 de abril.

7. Tributario

Orden EHA/3967/2007, de 26 de diciembre por la que se modifica la Orden PRE/3662/2003, de 29-12-2003, que regula un nuevo procedimiento de recaudación de los ingresos no tributarios recaudados por las Delegaciones de Economía y Hacienda y de los ingresos en efectivo en la Caja General de Depósitos y sus sucursales.

Con esta modificación se extiende la atribución de la facultad de expedición del documento de ingreso 069 a todos los órganos de la Administración General del Estado que gestionen ingresos públicos no tributarios y cuya recaudación corresponda a las Delegaciones de Economía y Hacienda, siendo, excepcionalmente, los órganos competen-

tes de estas últimas los que los expedirían cuando, por razones de eficacia y eficiencia administrativa, y con la finalidad de facilitar el ingreso al ciudadano, así lo determinen la Intervención General de la Administración del Estado y la Dirección General del Tesoro y Política Financiera en Resolución conjunta.

Se modifica igualmente la disposición adicional única, que queda referida solamente a los modelos 060, y 061, y que permite que pueda facultarse para expedir estos modelos a otros órganos u organismos del sector público diferentes de las Delegaciones de Economía y Hacienda y la Caja General de Depósitos, a las que actualmente corresponde.





8. Agencias Estatales

Durante este periodo, se han aprobado los estatutos de las siguientes Agencias Estatales:

Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo. (Corrección de errores BOE nº 41 de 16 de febrero de 2008).

Real Decreto 1495/2007, de 12 de noviembre, por el que se crea la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado y se aprueba su Estatuto.

Real Decreto 1730/2007, de 21 de diciembre, por el que se crea la Agencia Estatal Consejo Superior de Investigaciones Científicas y se aprueba su Estatuto.

Real Decreto 184/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea.

Real Decreto 185/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal Antidopaje.

Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal de Meteorología.

9. Otros

Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

El Reglamento que se aprueba mediante el presente Real Decreto permite la puesta en funcionamiento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal al desarrollar sus funciones, su estructura, su funcionamiento y efectos. El Registro presenta una naturaleza doble. Así, mientras por un lado las fundaciones adquieren personalidad jurídica desde el momento de la inscripción registral de la escritura pública de su constitución, por otro el registro se configura como un instrumento al servicio de la Administración, y dentro de ella de los diferentes Protectorados, a los que pretende proporcionar información para el desarrollo de sus actividades y el ejercicio de sus funciones.

Real Decreto 1407/2007, de 29 de octubre, por el que se modifica el Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica de Ministerio de Economía y Hacienda.

Como consecuencia de la aprobación de la Ley 15/2007, quedan integrados en la Comisión Nacional de la Competencia, y

quedan extinguidos el organismo autónomo Tribunal de Defensa de la Competencia y el Servicio de Defensa de la Competencia. Esta integración aconseja redefinir la estructura organizativa de la Secretaría de Estado de Economía, con el fin de acomodar su funcionamiento y organización a la nueva situación.

A todo lo anterior, hay que añadir que la próxima entrada en vigor de la Ley de Contratos del Sector Público, proporciona una regulación legal de la contratación electrónica que permitirá profundizar en la aplicación de medios electrónicos a los procesos de contratación de las entidades públicas. Por razones de eficiencia parece necesario encomendar al órgano que debe desarrollar y gestionar la Plataforma de Contratación del Estado la tarea de coordinar la implantación de la contratación electrónica en España, de forma que promueva la interoperabilidad de los procesos tanto a escala europea como en los distintos estratos de la administración española y ponga a disposición de los órganos de contratación herramientas y dispositivos para estimular la implantación de la contratación electrónica en el exigente escenario establecido por la Comisión Europea, configurando una nueva Subdirección de Coordinación de la Contratación Electrónica.



Título: Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos.

Autor: José Pascual García.

Editorial: Boletín Oficial del Estado.

La aprobación del Reglamento de la Ley General de Subvenciones (Real Decreto 887/2006, de 21 de julio), ha venido a culminar el proceso iniciado con la promulgación de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, con el fin de dotar de un marco jurídico adecuado a la actividad subvencional, que hasta entonces se desenvolvía en una llamativa laguna legal, pese al creciente volumen de recursos públicos que absorbe esta modalidad de actividad administrativa y de gasto público. Lo que se pretende con esta publicación es facilitar la aplicación de la nueva normativa cuando todavía no ha cristalizado ni una jurisprudencia ni unas prácticas administrativas que orienten la acción. La obra se compone de dos partes bien diferenciadas. En la primera se recoge la legislación vigente, acompañada de unos comentarios al texto de la Ley, que tratan de ser concisos y posibilitar el entendimiento de los distintos preceptos, sobre todo los más oscuros, sin desconocer la aportación del Reglamento. La segunda es eminentemente práctica, y en ella se incluyen unas guías de procedimiento y unos formularios de los actos más relevantes de la gestión administrativa y presupuestaria.

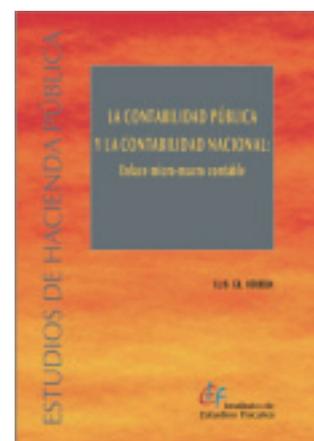


Título: La contabilidad pública y la contabilidad nacional: enlace micro-macro contable.

Autor: Luís Gil Herrera.

Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

En el ámbito del sector público tradicionalmente han existido dos sistemas contables que, referidos a una misma actividad financiera y económica, emplean metodologías diferentes de las que se derivan procedimientos de registro y de generación de información distintos. Por un lado, la contabilidad nacional que, desde un aspecto macroeconómico, informa de los datos relativos al comportamiento de los agregados económicos y financieros de las entidades que conforman el sector público, y por otro, la contabilidad pública que, desde una perspectiva microeconómica, persigue mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo. Este libro establece precisamente como objetivo la conciliación de ambas visiones, poniéndose de manifiesto la conexión existente entre el resultado de la contabilidad presupuestaria, el resultado económico patrimonial de la contabilidad pública y el resultado en términos de contabilidad nacional, mediante la elaboración de una cuenta de resultados analítica que sirve de enlace entre ambas visiones.



Título: Administración Inteligente.

Coordinadores: Antonio Díaz Méndez, Eloy Cuellar Martín.

Editorial: Ministerio de Administraciones Públicas.

En este libro se realiza una aproximación a la Administración Pública Española, a partir de un cambio de perspectiva que rompe con el tradicional discurso que dibuja a la Administración como una institución incapaz de acometer con profundidad el proceso de modernización que viene pregonando desde hace décadas. Este enfoque positivo y motivador se manifiesta ya desde las primeras páginas con la consideración de que el momento actual supone una oportunidad para la revalorización del papel de la Administración Pública, como instrumento necesario y de gran utilidad para unas sociedades inmersas en una cierta incertidumbre. El rotundo argumento de partida deviene sin embargo en un desarrollo fundamentalmente práctico de la obra. Los autores defienden que, "de la capacidad de la Administración Pública para adoptar un planteamiento inteligente en esta nueva etapa, dependerá la revalidación de su legitimidad por la ciudadanía", y para ello proponen diferentes aspectos de la gestión pública que son susceptibles de ser abordados desde otro punto de vista, siempre tratando de ampliar el limitado «campo de lo posible».



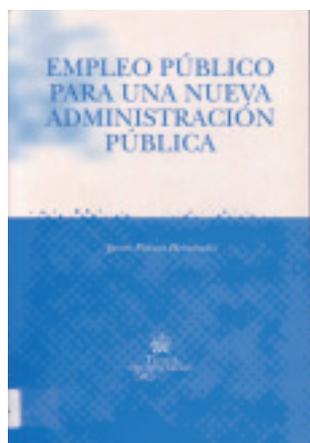


Título: Los Presupuestos Generales del Estado en las relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales.

Autor: Susana Ruiz Tarrías.

Editorial: Thomson-Civitas.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado constituye anualmente la expresión más significativa de las relaciones entre Gobierno y las Cortes Generales. Ello explica que desde 1981, año en el que se produjo el primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre una Ley de Presupuestos, tanto la doctrina como la jurisprudencia se hayan venido ocupando de las diferentes problemáticas suscitadas en relación a las Leyes de Presupuestos (contenido material, peculiaridades en su tramitación parlamentaria, prórroga presupuestaria, etc.). Una multiplicidad de aspectos que ponen de manifiesto las «especificidades» de este tipo de leyes y, en definitiva, su estrecha vinculación con el concreto sistema parlamentario de gobierno configurado en la Constitución Española de 1978. El objetivo de este libro es, justamente, analizar tanto desde un ámbito científico-jurídico como desde la práctica política, los diferentes problemas jurídico-políticos que plantean los Presupuestos Generales del Estado en las relaciones entre el Gobierno y las Cortes Generales a partir de lo establecido en nuestra actual Constitución.



Título: Empleo Público para una nueva Administración Pública

Autor: Javier Pinazo Hermandis

Editorial: Tirant Lo Blanch

En el marco de una Administración en continuo proceso de cambio, hablar de Empleo Público significa expresar unas expectativas sobre la misma. Una concepción institucional acerca del Empleo Público engloba una ideología condicionada por el rol que los empleados públicos desempeñan en pro de la gobernabilidad. Gobiernos responsables que ejecutan buenas políticas públicas, mediante organizaciones de buen desempeño, son claves esenciales de la Gestión Pública de la gobernabilidad actual. Ese marco político-administrativo es el terreno actual de juego para las Administraciones Públicas progresivas, y en él, debe insertarse el Empleo Público como organización institucional al servicio de los objetivos fijados para el interés público. La obra, considerando la evolución seguida en nuestro modelo hacia una concepción más abierta e institucional, analiza el nuevo Estatuto del Empleado Público, como el último hito en esta dinámica. En su doble perspectiva de continente y contenido, éste realiza sin duda aportaciones significativas en muchos aspectos, pero también deja en el tintero cuestiones, que a los efectos del planteamiento expuesto, resultan cruciales.



Título: La financiación del Estado de las Autonomías: perspectivas de futuro.

Dirección: Santiago Lago Peñas.

Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

Desde una perspectiva comparada, el proceso de descentralización política y financiera que se ha desarrollado en España en los últimos veinticinco años ha sido extraordinario. Sin embargo, a juicio de los autores de esta obra todavía es posible fortalecer y mejorar el sistema autonómico en sus diferentes dimensiones, de manera que este libro debe entenderse como una aproximación a los problemas de la financiación autonómica de cara a un proceso de reforma. Se inicia el trabajo con un análisis de la situación actual desde una perspectiva general y se motiva la necesidad de una reforma. A continuación se abordan los tres fundamentos básicos de una financiación descentralizada: la estimación de las necesidades de gasto, el poder tributario descentralizado y el sistema de transferencias corrector de desequilibrios verticales y horizontales en capacidades financieras. Un tercer bloque profundiza en las políticas de gasto más relevantes como son la sanidad, la educación y los servicios sociales. Finalmente, se desarrollan las cuatro cuestiones clave para el cierre del modelo financiero de las Comunidades Autónomas de régimen común: la gestión tributaria, la convivencia entre sistema común y foral, la estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico, y la política regional e inversiones estatales.



La Subdirección General de Gestión Contable

Elena Rodríguez Raso

Subdirectora General de Gestión Contable

Raquel Martín Baró

Subdirectora General Adjunta de Gestión Contable

La Subdirección General de Gestión Contable se creó por Real Decreto 2335/1983, por el que se desarrollaba la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda, estableciendo que asumiría las funciones de la antigua Subdirección General de Contabilidad, contempladas en el Real Decreto 215/1977, que no correspondiesen a la Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad.

En la actualidad, es el artículo 125 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el que regula, en su apartado 2, las competencias de la Intervención General de la Administración del Estado como centro gestor de la contabilidad pública.

La Subdirección General de Gestión Contable comparte con la Subdirección General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público las competencias como centro gestor de la contabilidad pública, correspondiéndole concretamente las siguientes:

1. Gestionar la contabilidad de la Administración General del Estado.
2. Centralizar la información contable de las distintas entidades integrantes del sector público estatal.
3. Recabar la presentación de las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas.
4. Formar la Cuenta General del Estado.
5. Vigilar e impulsar la organización de las oficinas de contabilidad existentes en todos los

Departamentos ministeriales y Organismos públicos en que el servicio así lo aconseje, y que estarán a cargo de los funcionarios que legalmente tiene atribuido este cometido.

6. Recabar todos los informes y dictámenes económico-contables que se realicen por las entidades que por su conducto deban rendir cuentas al Tribunal de Cuentas. Asimismo, se podrá tener acceso directo a las bases de los sistemas de información contable de dichas entidades.
7. Diseñar los mecanismos y realizar las actuaciones oportunas para garantizar y proteger la integridad, coherencia y confidencialidad de los datos contenidos en los sistemas de información contable.

Estas funciones señaladas por la Ley General Presupuestaria, así como otras realizadas por esta Subdirección, reguladas en diversa normativa y a la que posteriormente se hará referencia, pueden ser englobadas en dos grandes grupos: tareas contables propiamente dichas y tareas de tratamiento y explotación de la información que se contiene en los sistemas de contabilidad de las entidades integrantes del sector público estatal.

FUNCIONES CONTABLES

Respecto de las tareas contables se pueden diferenciar:

- Gestión de la contabilidad y formación de la Cuenta de la Administración General del Estado.





- Elaboración de la Cuenta General del Estado.
- Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

1.- Gestión de contabilidad de la Administración General del Estado

La Ley General Presupuestaria establece la competencia de la Intervención General de la Administración del Estado para gestionar la contabilidad de la Administración General del Estado. Antes de analizar las actividades concretas que, en materia de contabilidad de la Administración General del Estado realiza la Subdirección General de Gestión Contable, puede ser conveniente hacer referencia a su normativa aplicable, ya que las tareas a realizar en esta materia van a estar totalmente influidas por la normativa vigente que, en cada momento, establece el modelo contable aplicable a la Administración General del Estado y la configuración del Sistema de Información Contable (SIC) así como por las aplicaciones informáticas de las que se dispone.

Así, cabe destacar las siguientes normas:

- Real Decreto 578/2001, de 1 de junio, por el que se regulan los principios generales del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado.
- Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo.
- Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 1 de febrero de 1996.
- Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado, aprobado por Resolución de 30 de julio de 2003, de la Intervención General de la Administración del Estado.

En la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, se establece que es competencia de la Subdirección General de Gestión Contable, en lo que a la gestión de contabilidad se refiere:

- Registrar en el Sistema de Información Contable las operaciones de la Administración General del Estado sin perjuicio de las

operaciones que son competencia del resto de las oficinas contables.

- Integrar en el Sistema de Información Contable las operaciones relacionadas con la gestión de los tributos estatales y recursos de otras Administraciones Públicas.
- Vigilar e impulsar las actividades de las oficinas de contabilidad, realizando:
 - o Las validaciones necesarias sobre la información incorporada en el Sistema de Información Contable, de forma que asegure la unicidad y coherencia de las distintas operaciones registradas por las oficinas de contabilidad, así como la concordancia de los datos.
 - o La propuesta de ajustes a realizar cuando se detecten errores en la información registrada en el Sistema de Información Contable.
 - o Requerir el desarrollo de las actividades necesarias para que se contabilicen en su totalidad las operaciones que reflejen la actividad de la Administración General del Estado.

Hasta la aprobación del Real Decreto 578/2001, el Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado se basaba en una descentralización de las funciones de gestión contable en cada una de las oficinas contables y la aplicación de un modelo contable descentralizado, esto es, había tantas bases de datos como Departamentos ministeriales y Delegaciones de Economía y Hacienda. Ante esta situación, las validaciones a realizar para analizar la coherencia de las operaciones que eran capturadas en diferentes bases de datos eran lentas y costosas.

En la actualidad, con la normativa anteriormente señalada, el Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado se basa en la existencia de un modelo contable centralizado, si bien materializado en dos bases de datos, SIC Ministerios y SIC Dirección General del Tesoro y Delegaciones de Economía y Hacienda, que ha permitido disminuir el número de operaciones y relaciones entre las distintas oficinas, si bien se tiene que seguir prestando especial atención a aquellas operaciones en las que intervienen varias oficinas. Si hace unos años,



por ejemplo, se tenía que verificar que las propuestas de pago que se capturaban en las oficinas de contabilidad de los Ministerios “Ilegaban” a la Oficina de Contabilidad de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y que después éstas eran distribuidas a las distintas cajas pagadoras de las Delegaciones de Economía y Hacienda; ahora, se deben controlar entre otros, los préstamos, que son concedidos por los Departamentos ministeriales pero cuya recaudación se lleva a cabo por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y las Delegaciones de Economía y Hacienda, las enajenaciones de inversiones y otras operaciones de inmovilizado, los pagos a justificar y los anticipos de caja fija. Asimismo se analiza la coherencia de la información recogida en el Sistema de Información Contable y la contenida en otras aplicaciones informáticas, tales como CIBI (Central de Información de Bienes Inmuebles) y CAVA (Cartera de Valores). El análisis de las operaciones que afectan a varias oficinas va más allá del ámbito de la Administración General del Estado, ya que se incluyen además, las operaciones de adscripción de bienes entre la Administración General del Estado y los Organismos públicos.

Las aplicaciones informáticas también son determinantes. La utilización de CINCONET como principal herramienta de trabajo ha modificado sustancialmente el trabajo a realizar ya que, a través de ella, se puede consultar la práctica totalidad de los registros del Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado. Desde su puesta en marcha en el año 2000, se pueden consultar situaciones del presupuesto de gastos y de ingresos y de la contabilidad económico patrimonial, así como las operaciones del presupuestos de gastos. La principal novedad en CINCONET respecto de la información de la Administración General del Estado ha sido la incorporación en el ejercicio 2007 de las operaciones de ingresos.

Las actuaciones que se llevan a cabo en esta materia son diversas:

1. Respecto de los ingresos. El artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 creó la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, señalando que es la organización administrativa responsable, en

nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes públicos nacionales o de las Comunidades Europeas, cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio.

Por otra parte, la contabilidad de la gestión de los tributos corresponde a la Agencia disponiendo, por tanto, de un servicio de contabilidad propio. No obstante, estos ingresos deben quedar registrados en la contabilidad de la Administración General del Estado para lo cual se lleva a cabo diariamente un proceso de contabilización por parte de la Subdirección General de Gestión Contable, así como conciliaciones mensuales de los Estados contables de la Administración General del Estado y los de la Agencia Tributaria.

También participan en la contabilización de los ingresos las Delegaciones de Economía y Hacienda y la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por lo que la Subdirección General de Gestión Contable dicta instrucciones con el fin de coordinar las actuaciones de las distintas oficinas de contabilidad, resuelve las consultas planteadas, realiza las comprobaciones y conciliaciones oportunas, así como la expedición periódica de certificaciones de diversos ingresos públicos, tales como recaudación total, IVA, I.I.EE., IAE, etc.

2. Respecto de los gastos. La Subdirección General de Gestión Contable lleva a cabo una función de control y asesoramiento de las Intervenciones Delegadas en los Departamentos ministeriales y de las Intervenciones Territoriales.

En la actualidad, se vela por la coherencia de la diversa información contenida en el Sistema de Información Contable, vigilando expresamente aquellas cuestiones que afectan a sus distintos subsistemas y, en especial, la relación entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad económico patrimonial, el subsistema de proyectos de gastos, la incorporación de normativa y finalidad de las transferencias y subvenciones, entre otras.

3. Por último, la Subdirección General de Gestión Contable contabiliza todas aquellas operaciones que, por su naturaleza,





deben ser registradas de forma centralizada. A título de ejemplo, se pueden señalar:

- Amortizaciones
- Provisiones de devolución de impuestos e insolvencias, sobre la base de la información proporcionada por la Agencia Tributaria.
- Registro contable del acuerdo de acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Estas operaciones tienen por finalidad que la contabilidad refleje fielmente, no solo la ejecución del presupuesto y su resultado, sino la composición y situación del patrimonio y la determinación del resultado desde el punto de vista económico patrimonial.

En relación con la información de carácter económico-patrimonial, hay que hacer referencia a los informes que, de acuerdo con el artículo 112 de la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas debe emitir la Intervención General, en determinados casos de enajenación, permuta y cesión gratuita, correspondiendo a esta Subdirección examinar las implicaciones en la contabilidad económico-patrimonial.

2.- La formación de la Cuenta de la Administración General del Estado.

De acuerdo con la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Administración General del Estado, le corresponde a la Subdirección General de Gestión Contable la formación de la Cuenta de la Administración General del Estado.

En la Cuenta de la Administración General del Estado se recoge la información de los gastos e ingresos de las secciones presupuestarias de los Presupuestos Generales del Estado, incluyendo, además de los distintos Departamentos ministeriales, los Órganos constitucionales. Para su formación se dispone de la aplicación informática "Cuenta AGE".

La Cuenta de la Administración General del Estado está compuesta por 87 ficheros informáticos, además de una serie de documentación en papel que incluye un Resu-

men de la Cuenta, que se acompaña con la diligencia expedida por el Subdirector General de Gestión Contable con el visto bueno del Interventor General de la Administración del Estado y, los Informes agregados que deben ser aprobados por los titulares de los Departamentos ministeriales. Estos Informes agregados suponen la concreción de la obligación de rendición de las cuentas al Tribunal de Cuentas por quien tiene a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado, de acuerdo con lo señalado por el artículo 138 de la Ley General Presupuestaria.

La Cuenta de la Administración General del Estado se remite en el plazo de los siete meses siguientes a la finalización del ejercicio económico a que se refiera al Tribunal de Cuentas y, en el plazo de un mes desde su remisión al Tribunal de Cuentas, se publica el Resumen de la Cuenta en el Boletín Oficial del Estado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136 de la Ley General Presupuestaria.

La variación que ha experimentado la Cuenta de la Administración General del Estado respecto de la situación de hace unos años es considerable ya que, de acuerdo con la anterior Instrucción de Contabilidad de 1996, la Cuenta de la Administración General del Estado estaba formada por la Cuenta de la Administración General del Estado y por las cuentas parciales de las distintas subentidades contables, ya que como anteriormente se ha señalado, en ese momento el Sistema de Información Contable estaba basado en un modelo descentralizado y cada subentidad rendía su cuenta parcial, naturalmente, "en papel". Por tanto, había tantas cuentas parciales como Delegaciones de Economía y Hacienda y Ministerios existentes en cada momento, y más de 30 tomos de la Cuenta de la Administración General del Estado, siendo competencia de la Subdirección elaborar la Cuenta de la Administración General del Estado, tal como sucede en la actualidad.

Con anterioridad a 1996, se enviaban aún más documentos, ya que la remisión de estados y anexos por parte de los Ministerios y Delegaciones de Economía y Hacienda a la Intervención General de la Administración del Estado, para su rendición al Tribunal de Cuentas, se realizaba mensualmente.



3.- La elaboración de la Cuenta General del Estado.

La primera Cuenta General del Estado data del año 1850. Posteriormente, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 reguló la estructura de la Cuenta General que comprendía:

1. La existencia de metálico, valores y efectos en la Cajas públicas; ingresos y pagos realizados y ejecutados por los Agentes del Tesoro durante todo el año, y los créditos activos y pasivos del mismo.

2. La liquidación del presupuesto dividida en dos partes, ingresos y gastos.

También eran parte integrante de la Cuenta General, las cuentas anuales de las Propiedades y Derechos y la Deuda Pública.

A pesar de la modificación del sector público estatal a lo largo del siglo XX, con la creación de los Organismos autónomos, la Seguridad Social y el resto de entidades públicas, hasta la Ley General Presupuestaria de 1977, la Cuenta General del Estado solo

contenía la cuenta de la Administración General del Estado. Con la Ley General Presupuestaria de 1977, en la Cuenta General del Estado se incluyen las cuentas de los Organismos autónomos administrativos y las de los Organismos autónomos industriales, comerciales, financieros y análogos. El Tribunal de Cuentas unía a la Cuenta General, las cuentas de la Seguridad Social y las de las Sociedades estatales.

La Cuenta General del Estado va experimentando ligeras modificaciones hasta la reforma del Título VI del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que supuso la incorporación de la Cuenta del Sistema de la Seguridad Social y de las cuentas de las Sociedades mercantiles estatales, Entidades públicas empresariales y Fundaciones estatales.

En la actualidad, la Ley General Presupuestaria vigente prevé, en su artículo 130, una estructura de la Cuenta General formada por tres documentos:

a) Cuenta General del sector público administrativo, que se formará mediante la agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que integran dicho sector.

b) Cuenta General del sector público empresarial, que se formará mediante agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que aplican los principios de contabilidad del Plan General de Contabilidad de la empresa española.

c) Cuenta General del sector público fundacional, que se formará mediante agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que aplican los principios contables de las entidades sin fines de lucro.

Así, en la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2006, se han integrado en la Cuenta del sector público administrativo las cuentas de 119 entidades de un total de 129 entidades que integran dicho sector, en la Cuenta del sector público empresarial las cuentas de 263 entidades de un total de 283 y en la Cuenta del sector público fundacional las cuentas de 41 de las 55 fundaciones que componen el inventario del sector público fundacional.

En la Cuenta General del sector público administrativo del ejercicio 2006 se presentan, por primera vez, todos los estados que conforman la Cuenta parcialmente consolidados.





La Ley permite que la Cuenta General del Estado se elabore mediante agregación o consolidación de las cuentas de las entidades que la integran. Así, en los últimos ejercicios, la Cuenta General del Estado se ha formado mediante agregación de los Balances, de las Cuentas del Resultado Económico-Patrimonial y de los Estados de liquidación de sus presupuestos. No obstante, se ha ido incorporando información consolidada, de forma gradual, en la memoria de la misma.

En concreto, en la Cuenta General del sector público administrativo, dada la complejidad, el elevado número de operaciones existentes y el breve plazo de tiempo de que dispone la Subdirección General de Gestión Contable para formar la cuenta, la consolidación es una tarea que se ha ido realizando de forma paulatina, habiéndose conseguido que, en el ejercicio 2006, se presenten, por primera vez, todos los estados que conforman esta Cuenta parcialmente consolidados. En particular, es el primer ejercicio en que se presenta una Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial parcialmente consolidada.

En la información consolidada que se presenta, se han eliminado, principalmente, las operaciones de transferencias realizadas entre las entidades que integran dicho sector, los préstamos, el patrimonio que el Estado entrega en adscripción y en gestión a los organismos y otras operaciones internas como, por ejemplo, las prestaciones de servicios realizadas entre organismos o entre éstos y la Administración General del Estado, entre las que destacan las realizadas por los siguientes organismos: Centro de Estudios y Experimentación de Obras Públicas, Parque de Maquinaria, Trabajos Penitenciarios y Formación para el Empleo, Boletín Oficial del Estado y Parque Móvil del Estado.

En la Cuenta General del sector público empresarial también se han producido avances en el proceso de consolidación. Así, en la Cuenta correspondiente al ejercicio 2006, como en la del ejercicio 2005, se han utilizado, para elaborar los Estados financieros agregados (Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias), la información contable contenida en las cuentas consolidadas de los grupos que están obligados a presentarlas de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición adicional única de la Orden del Ministerio de

Hacienda de 12 de diciembre de 2000, modificada por la Orden EHA/553/2005, de 25 de febrero. Sólo en el caso de no disponer de las mencionadas cuentas consolidadas se han agregado los importes de las cuentas anuales individuales.

Además, en la Memoria de la Cuenta General de los ejercicios 2005 y 2006, se ha presentado un Balance y una Cuenta de Pérdidas y Ganancias parcialmente consolidados en los que se han eliminado los importes más significativos correspondientes a las transacciones internas realizadas entre las entidades que integran el sector público empresarial.

Asimismo, en la Cuenta General del ejercicio 2006 se han utilizado, por primera vez, las cuentas consolidadas de las entidades de seguros y de crédito que se presentan en la Memoria de forma separada, dadas las peculiaridades propias de las actividades que realizan estas entidades.

Es intención de esta Subdirección seguir avanzando en el proceso de consolidación de tal forma que en un futuro próximo se pueda elaborar una Cuenta Única que recoja la actividad de la totalidad del sector público estatal.

La Cuenta General del Estado, una vez formada, se eleva al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del 31 de octubre del año siguiente al que se refiera y del mismo modo que el resto de las cuentas de las entidades integrantes del sector público estatal se publica un resumen de la misma en el Boletín Oficial del Estado de acuerdo a lo establecido en el artículo 136 de la Ley General Presupuestaria.

4.- Relaciones con el Tribunal de Cuentas

El artículo 137 de la Ley General Presupuestaria establece que las entidades integrantes del sector público estatal rendirán sus cuentas anuales al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, recayendo esta función en la Subdirección General de Gestión Contable.

En la actualidad, la rendición de las cuentas se efectúa de manera diferente dependiendo del tipo de entidad. Así, la totalidad de las entidades de derecho público a las que es de aplicación la Instrucción de Contabilidad



para la Administración Institucional del Estado utilizan medios informáticos y telemáticos, a través de la aplicación RED.coa, para la obtención, formulación, aprobación y remisión de sus cuentas a la Intervención General de la Administración del Estado, para su posterior remisión al Tribunal de Cuentas. El resto de las entidades integrantes del sector público estatal, llevan a cabo tal remisión a través de los medios tradicionales.

Con anterioridad a su remisión al Tribunal de Cuentas y a su integración en la Cuenta General, se procede a la revisión formal de cada una de las cuentas de las entidades del sector público estatal. En el caso de que las entidades no procedan a la remisión de sus cuentas a la Intervención General de la Administración del Estado, en el plazo legalmente previsto (siete primeros meses del ejercicio siguiente al que se refieran) se les reitera su obligación de rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas.

Por otro lado, el Tribunal de Cuentas elabora anualmente un informe relativo a la Cuenta General del Estado derivado de su función de examen y revisión. La Subdirección General de Gestión Contable remite el informe provisional a todas las entidades del sector público estatal para la formulación de las alegaciones que consideren convenientes y elabora posteriormente un documento de alegaciones para su remisión al Tribunal de Cuentas.

EXPLOTACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL.

Como consecuencia de la función de centralización de la información contable de las distintas entidades integrantes del sector público estatal que la Ley General Presupuestaria encomienda a la Intervención General de la Administración del Estado, esta Subdirección realiza la explotación de toda esta información, siendo una actividad diferente, por tanto, de la estrictamente contable.

1.- Información periódica

El artículo 135 de la Ley General Presupuestaria establece que la Intervención General de la Administración del Estado debe poner a disposición de las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados

y del Senado información sobre la ejecución de los presupuestos, con una periodicidad mensual.

Asimismo, el artículo 136 de la citada norma establece que la Intervención General de la Administración del Estado debe publicar en el Boletín Oficial del Estado información relativa a las operaciones de ejecución del presupuesto del Estado y de sus modificaciones, de operaciones de tesorería, y de las demás que se consideren de interés general.

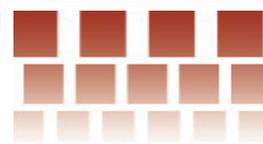
El contenido de esta información a remitir a las Cortes Generales y a publicar en el Boletín Oficial del Estado está regulado por la Instrucción de Contabilidad de la Administración General del Estado, donde se establece su contenido mínimo, permitiendo a la Intervención General ampliarlo en función de las necesidades de cada momento.

En este sentido, hay que hacer referencia al Acuerdo de transparencia en la información económica y estadística, adoptado por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos en enero de 2005, por el cual toda la información económica y estadística será publicada de manera periódica con la máxima difusión posible, fijándose calendarios concretos de publicación e intentándose reducir los plazos tanto de publicación como de desfase entre la fecha de elaboración y la fecha a la que se refiere la información. El mencionado Acuerdo ha significado para esta Subdirección de un lado, la existencia de un calendario de publicación y de otro, la elaboración de nueva información o de un mayor detalle respecto de la que se venía publicando.

Periódicamente también se elaboran otra serie de publicaciones:

- La Estadística, incluye información sobre todos los cobros y pagos, tanto de naturaleza presupuestaria como no presupuestaria, realizados por Estado, desde el 1 de enero hasta el último día del período al que se refiere, detallándose el resultado de caja y la variación de activos y pasivos financieros, obteniéndose la capacidad o necesidad de endeudamiento y su financiación.

Esta información muestra la variación en la Tesorería del Estado y tiene un significado





importante en el análisis de la recaudación, mostrando la recaudación total del periodo, tanto de naturaleza tributaria como no tributaria. Teniendo en cuenta que parte de la recaudación tributaria está cedida tanto a las Comunidades Autónomas como a las Entidades Locales, a través de esta publicación se puede ver la evolución de los distintos tributos y su reparto entre el Estado y los Entidades Territoriales.

- “Presupuesto de gastos del Estado. Avance comentado”, publicación que se elabora desde agosto de 2005, con carácter mensual, como consecuencia del Acuerdo de transparencia. Recoge información de los pagos del presupuesto de gastos, comentándose por capítulos y analizándose las variaciones más importantes.
- Otra información: también se elabora con carácter mensual, información de la ejecución presupuestaria por Departamentos ministeriales mostrando con mayor detalle algunos capítulos y con carácter anual información por Programas, es decir, la ejecución presupuestaria de acuerdo con las finalidades y objetivos que se pretenden conseguir.

En los últimos años no sólo se ha ampliado la información económica disponible, sino que se han aumentado los canales de distribución de la misma a través de su puesta a disposición en Internet.

Respecto de los organismos autónomos y demás entes incluidos en el ámbito de aplicación de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, se elabora información mensual a partir de la información que deben de enviar sobre el estado de su tesorería e información sobre la ejecución de su presupuesto de gastos e ingresos.

También hay que señalar que, anualmente, se elabora la Liquidación de los presupuestos del año anterior y un Avance de la liquidación del ejercicio corriente, documentación que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley General Presupuestaria.

Ante este nuevo proceso de mayor transparencia de la información elaborada, no se debe olvidar que uno de los fines básicos de la contabilidad pública es el de mostrar la ejecución de los presupuestos, por lo que en los últimos años no solo se ha ampliado la información disponible, sino que se han aumentado los canales de distribución de dicha información económica, a través de su puesta a disposición en Internet.

El proceso de publicidad de la información en Internet se inició en el año 2001 mediante la publicación del Extracto de las estadísticas mensuales de ejecución del presupuesto, que presenta unos cuadros de ejecución, tanto del presupuesto de gastos como de ingresos, de una manera muy agregada. El siguiente paso significó la elaboración de libros en formato electrónico, comenzándose a publicar en octubre de 2003, y posteriormente ampliándose la información disponible en Internet, de tal manera que no se refiere únicamente a las publicaciones periódicas de esta Subdirección, sino que se extiende también a otras actuaciones realizadas.

La información está disponible en la página de la IGAE, <http://www.igae.pap.meh.es/>, estructurada de la siguiente manera:

- Ejecución del Presupuesto de la Administración General del Estado, que incluye la gran mayoría de las publicaciones que se han señalado que se elaboran con carácter periódico.



- Liquidación y Avance de Liquidación del Presupuesto que se refiere a las publicaciones elaboradas que acompañan al proyecto de los Presupuestos Generales del Estado.
- Resumen de la Cuenta de la Administración General del Estado y de la Cuenta General del Estado, que, de acuerdo con lo anteriormente señalado, deben ser publicados en el Boletín Oficial del Estado.

2.- Información del Sector Público Estatal

Tradicionalmente la información elaborada se refería fundamentalmente a la Administración General del Estado. Actualmente, se intenta ofrecer información del conjunto del sector público estatal: sector administrativo, empresarial y fundacional, salvo la información relativa a la Seguridad Social.

La Resolución de 28 de julio de 2004 de la Intervención General de la Administración del Estado, desarrolló la obligatoriedad de remitir información contable a la Central de Información Contable por parte de las entidades del sector público estatal sujetas al Plan General de Contabilidad Pública, excepto las entidades del sistema de la Seguridad Social y organismos públicos con presupuesto de gastos con carácter estimativo. La periodicidad de las transmisiones de datos de la información es semanal.

La información que se remite a la Intervención General de la Administración del Estado es la contenida en sus sistemas de información contable, de modo que se permite disponer de una única base de datos que incluye la información sobre los organismos, frente a la situación anterior en la que solo se disponía de información estadística de carácter mensual y de información anual a través de las cuentas anuales. El tratamiento de la información sobre los organismos se efectúa a través de CINCONET.

Este proceso iniciado en 2004 no ha concluido, ya que, por un lado, se deben incluir a aquellos organismos que, por diversas razones, aún no remiten íntegramente la información solicitada y por otro, se debe lograr una información más actualizada, si bien esto no depende de los procesos de remisión de la información sino de la demora con que los organismos llevan sus contabilidades.

Respecto de los sectores empresarial y fundacional, en la actualidad, por parte de la Subdirección General de Gestión Contable se elabora información sobre la regionalización de sus inversiones reales. En el informe que, de acuerdo con el artículo 129.3 de la Ley General Presupuestaria, las sociedades mercantiles estatales, entidades públicas empresariales y el resto de entidades del sector empresarial estatal deben presentar junto con sus cuentas anuales, se encuentra información sobre la regionalización de las adquisiciones de inmovilizado material e inmaterial.

Además de la explotación de la información a través de publicaciones se proporciona información de carácter puntual elaborada a partir de esta información centralizada, tanto de la Administración General del Estado como del resto de entidades del sector público estatal. Esta información va a permitir conocer la actuación del sector público en cuestiones tales como I+D+i, Ayuda Oficial al Desarrollo, regionalización de las inversiones y en general ejecución de sus presupuestos.

Dentro de esta información de carácter puntual, destacan los informes elaborados en contestación a las preguntas procedentes de las Cortes Generales. El Reglamento del Congreso de los Diputados y el Reglamento del Senado regulan la posibilidad de formular preguntas al Gobierno; habiéndose elevado a más de doscientas las cuestiones a contestar durante 2007. Asimismo, se prepara información para las comparecencias de distintos órganos del Ministerio de Economía y Hacienda y de otros Departamentos ministeriales, entre los que se puede destacar los informes de ejecución presupuestaria preparados para la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología.

Por último, dentro de las actividades de la Subdirección General de Gestión Contable, también se encuentra la administración de los usuarios de las distintas aplicaciones informáticas de contabilidad, en particular Sistema de Información Contable (actividad que se comparte con el resto de oficinas contables), CINCONET, RED.coa y CIBI, entre otras.





Portal de la Administración Presupuestaria: Catálogo de sistemas de información

En este número de la revista, vamos a analizar, además de las últimas incorporaciones al PAP, el canal de catálogo de sistemas de información de la Oficina Virtual.

Como novedades, en este periodo, se han incluido las siguientes:

- Dentro de la Oficina Virtual, hay un nuevo enlace a la página de procedimientos administrativos situada en la Web del Ministerio de Economía y Hacienda, desde donde se pueden consultar de manera automatizada los distintos procedimientos.
- En el Portal SGPG, dentro del Área de Presupuestos Generales del Estado, se ha

creado un nuevo elemento de menú para dar cabida a las Presupuestos de la Unión Europea.

Por otro lado, si accedemos al canal de Catálogo de sistemas de información, se puede ver la relación de las aplicaciones de la Intervención General de la Administración del Estado y Secretaría General de Presupuestos y Gastos a las que se puede acceder, previa autorización por el responsable de la base de datos. Aparte de la relación de aplicaciones, aparece el tipo de acceso para cada una de ellas (Internet/intranet), si requiere o no certificado electrónico para su acceso y el responsable de fichero de la misma.

Sistema de Información	Tipo de Acceso	Certificado	Responsable de Fichero
Adenda	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de Fichero: SG Presupuestos y Gastos (sistemas@sgpg.meh.es)
AGUALA	No aplica	No se requiere	
ARWA	No aplica	No se requiere	
CEB	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG Gestión Común (comun@cebs.meh.es)
CEEP-ES	No aplica	No se requiere	
CEEP-PAV	Internet + Intranet	Sólo para Intranet	Responsable de fichero: SG Coordinación (coordinacion@ceep.meh.es)
CEET	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG Gestión Común (comun@ceet.meh.es)
CEET-DON	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG Gestión Común (comun@ceet-don.meh.es)
CEET-INT	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG Gestión Común (comun@ceet-int.meh.es)
Consultas Informes CEAR	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG Coordinación (coordinacion@cear.meh.es)
Consultas Informes IGAE	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG Coordinación (coordinacion@igae.meh.es)
CEB-INT	Internet + Intranet	Sólo para Intranet	Responsable de fichero: SG Intervención y Resolución (intervencion@ceb.meh.es)
DOCE	No aplica	No se requiere	
Dec-acces	No aplica	No se requiere	
FEDER-RI	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG FEDER (fed@ri.meh.es)
FEDER-OP	Internet + Intranet	No se requiere	Responsable de fichero: SG PROGRAMACIÓN (programacion@fed.meh.es)
FEDER-2008	Internet + Intranet	Sólo para Intranet	Responsable de fichero: SG FEDER (fed@2008.meh.es)
FEDER-2007	Internet + Intranet	Sólo para Intranet	Responsable de fichero: SG FEDER (fed@2007.meh.es)



Seminario sobre evaluación de métodos innovadores de provisión de servicios públicos

En el marco del convenio anual de colaboración suscrito por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Dirección de Gobierno Público y Desarrollo Territorial, los pasados 30 y 31 de Octubre se celebró en Madrid un seminario sobre evaluación de métodos innovadores de provisión de servicios públicos, que contó con la asistencia de 57 delegados de países miembros y no miembros de la OCDE y representantes de diversas Organizaciones Internacionales (OCDE, FMI, UE, BERD).

En el seminario, co-organizado por la IGAE, la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Secretaría General de Presupuestos y Gasto, la Dirección General de Presupuestos y la OCDE, participaron representantes del CSIC, de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y Calidad de los Servicios, de la SEITT, del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, de la Dirección General de Presupuestos y de la

IGAE. La apertura del seminario corrió a cargo del Secretario General de Presupuestos y Gastos y la clausura del mismo la llevó a cabo el Interventor General de la Administración del Estado.

El seminario abordó diversos temas que fueron organizados en secciones integradas por 21 presentaciones de diferentes ponentes, seguidas de un debate y de preguntas por los asistentes. En concreto, los temas tratados fueron: la evaluación de políticas públicas ejecutadas en colaboración público-privada; el papel de los interesados en el proceso de evaluación; las implicaciones presupuestarias; las políticas públicas y mecanismos de mercado, la responsabilidad y los resultados; las iniciativas de financiación privada en infraestructuras de transporte; la financiación mediante vales a particulares en educación; la externalización y asociaciones de colaboración en la sanidad y en I+D+i; y las implicaciones para los sistemas de responsabilidad y control.





MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO