

Octubre 2008

número 21

Cuenta con

IGAE



En opinión de

Miguel Martín Fernández

Análisis

Interrelación de la función interventora
con el control financiero permanente

Gasto público,
ciclo económico y desigualdad



Web IGAE

Novedades Legislativas

Mundo Editorial

La IGAE de Puertas Adentro

Noticias

Vol. X
Enero 2008
N.º 28

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y EVOLUCIÓN EN LA REGULACIÓN DE LAS DIFERENTES FORMAS DE COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADA. NOVEDADES DE LA LEY 50/2007, DE 30 DE OCTUBRE, DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO
Pilar Cobos Ruiz de Adana
- CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y ENCARGOS A ENTES INSTRUMENTALES A LA LUZ DE LA LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO
José Pascual García
- MODELOS APLICADOS DE COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADA POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. EXPERIENCIAS EN LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO
Cristina M^ª Tello Blasco
- MODELOS DE COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA. EXPERIENCIA DE LA COMUNIDAD DE MADRID: NUEVOS EQUIPAMIENTOS SANITARIOS
Nieves Rodríguez Varela
- LOS SISTEMAS DE COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA PARA LA PROVISIÓN DE BIENES Y SERVICIOS PÚBLICOS. SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA DE INGRESOS PÚBLICOS
Jesús Rodríguez Márquez
- TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO DE LA COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA
Mariano Puerto Cela
- EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE SERVICIOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
Mónica García Sáenz
- LOS DIFERENTES MODELOS DE COLABORACIÓN PÚBLICO-PRIVADA Y SU CONTROL
José Antonio Esperón Lázaro
- LA EFICIENCIA ECONÓMICA EN LAS COLABORACIONES PÚBLICO PRIVADAS
Francisco Domínguez Sampedro

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA SOBRE «LA NUEVA LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO. ESTUDIO SISTEMÁTICO»
Antonio-Ramón Rodríguez Castaño

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2007
Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez



TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 21 Octubre 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:
Banco Central Europeo
© Stefan Laub
Fundación FIASEP

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración

Cuenta con IGAE Digital:

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

NIPO: 601-08-068-9

ISSN: 1578-0317

Depósito Legal: M-26.658-2001

Impresión:

Estilo Estu Graf Impresores, S.L.
Pol. Ind. Los Huertecillos
Nave 13
28350 CIEMPOZUELOS (Madrid)
Tel.: 91 808 62 00. Fax: 91 808 62 00

2 **IGAE**



En Opinión de

Miguel Martín Fernández

3



Análisis

Interrelación de la función interventora con
el control financiero permanente.

6

Gasto público, ciclo económico y desigualdad

18

La aplicación de los nuevos planes generales
de contabilidad en las entidades del sector
público empresarial

25



A Debate

La política monetaria del Banco Central Europeo 40



Entorno

El régimen de control interno de las Mutuas
de Accidentes de Trabajo y Enfermedades
Profesionales de la Seguridad Social

46



Novedades Legislativas

59



Mundo Editorial

65



La IGAE de Puertas Adentro

El control financiero de las confederaciones
hidrográficas

67



La Web de la IGAE

75



Noticias IGAE

77

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 presidente de la Asociación Española de Banca

Miguel Martín Fernández

¿Cuáles son los principales retos a los que se enfrenta la banca española en el momento actual?

Los bancos españoles tienen el desafío básico de competir en un mercado financiero que es cada vez más global y más competitivo. Nuestro principal mercado de referencia es el europeo del que el mercado español es sólo una parte. Los bancos deben, además, consolidar e incluso ampliar su expansión internacional en el resto del mundo. Todo ello sólo es posible si desarrollan su actividad con los elevados estándares de solvencia, rentabilidad y eficiencia que han aplicado hasta ahora.

En los momentos actuales las entidades deben enfrentarse a dos fenómenos coyunturales de gran trascendencia y complejidad. Por una parte, la crisis financiera internacional que ha provocado la dislocación de los mercados de liquidez y crédito. Por otro, la intensa desaceleración de la economía española y su voluminosa necesidad de financiación. Ambos fenómenos van a poner a prueba la reconocida capacidad de gestión de los bancos españoles.

Conviene precisar, sin embargo, que la crisis financiera ha dado a las entidades españolas la oportunidad de mostrar la fortaleza de sus balances, su adecuada gestión de los riesgos



y las buenas prácticas de transparencia con las que desarrollan su negocio. Asimismo, la crisis ha puesto de relieve la calidad de la regulación y la supervisión de las autoridades españolas.

¿Cree que la crisis de las hipotecas “subprime” de los Estados Unidos está llevando a la Banca española a restringir la concesión de créditos?

En primer lugar, quiero dejar claro que la crisis financiera es consecuencia de unas prácticas extrañas y ajenas a los

bancos españoles que ni han desarrollado líneas de hipotecas de baja calidad ni han invertido en instrumentos financieros estructurados creados para su financiación. Sin embargo, las entidades españolas están sufriendo, al igual que el resto de bancos del mundo, la paralización de los mercados financieros, por lo que la AEB ha venido reclamando a las autoridades que hagan todo lo posible para reestablecer la pronta normalización de dichos mercados. Esto es especialmente necesario para la economía española dada su dependencia del ahorro exterior para financiar su déficit de cuenta corriente.

En este contexto los bancos están tratando de satisfacer la demanda solvente de crédito. Por desgracia ha disminuido la deman-





da de crédito y también su calidad debido al entorno de desaceleración económica.

¿Hasta qué punto el sistema financiero español puede verse afectado por el incremento de la tasa de morosidad?

Como es bien sabido, la morosidad es fiel reflejo de la situación económica, elevándose cuando ésta se deteriora. La ventaja de los bancos españoles es que parten de tasas de morosidad muy bajas y coberturas elevadas en comparación con los países de su entorno. Éste es un punto de partida muy favorable que proporciona, por una parte, los fondos necesarios para hacer frente a las dotaciones por impagos y, por otra, mayor tiempo para superar la fase negativa del ciclo.

En alguna ocasión ha comentado que la economía puede salir sin mucho esfuerzo de la actual situación de desaceleración si se aprovecha esta fase para hacer bien los deberes y cambiar el modelo de crecimiento ¿Podría concretarnos cuáles son esos deberes?

En primer lugar, entiendo que es necesario y deseable corregir los desequilibrios de la economía española. La actual fase de desaceleración va a dar una oportunidad para que se produzca ese ajuste que, en sí mismo, sería positivo siempre y cuando se produzca de una forma ordenada. El sistema bancario español puede desempeñar un papel decisivo en esa tarea porque conoce a sus clientes, conoce las empresas y sabe asignar los recursos disponibles de forma eficiente. La economía española tiene la posibilidad de cambiar de modelo de crecimiento para ir hacia uno menos dependiente de la demanda y la inversión interna y más fundamentado en las exportaciones. Para ello es imprescindible aumentar la productividad y, a través de ella, nuestra competitividad. Podríamos hablar de reformas en el mercado de trabajo, en la educación, en la formación profesional, en el terreno impositivo o en I+D+i, pero lo importante, más allá de los “deberes” concretos a los que se refiere la pregunta, es preservar la estabilidad macroeconómica y presupuestaria. Ahora tenemos la oportunidad de poder realizar ese cambio de modelo de crecimiento, y si existe una política económica que lo impulse, los bancos españoles sabrán gestionar la financiación necesaria.

Usted ha sido subgobernador del Banco de España, ¿podría darnos su opinión sobre el papel que juega esta institución como regulador y supervisor del sistema financiero español?

Sin duda es una gran satisfacción observar cómo se elogia en todo el mundo el excelente trabajo del Banco de España, no sólo en su condición de banco central, sino en su faceta de supervisor del sistema financiero español.

En 1962, el Ministerio de Economía y Hacienda encomendó al Banco de España la función de supervisar el sector financiero. No siempre esta labor ha reportado satisfacciones, pues España ha sufrido durísimas crisis bancarias.

Esas crisis permitieron, por una parte, reorganizar el sistema bancario español, eliminar las entidades más débiles y mejorar los sistemas de gestión de las restantes. Por otra parte, las crisis enseñaron las lecciones necesarias para mejorar la regulación y supervisión prudenciales de manera que ahora son objeto de reconocimiento internacional.

¿Cuáles han sido los aspectos más novedosos de la Ley de modernización del mercado hipotecario aprobada a finales del año pasado?

La Ley de modernización del mercado hipotecario aprobada en diciembre de 2007 ha introducido novedades muy significativas en el funcionamiento de este mercado que afectan a la mejora del régimen jurídico de los títulos hipotecarios, lo que debería facilitar su colocación; al procedimiento de subrogación y amortización anticipada de los préstamos, que se ha abaratado y al que se ha dotado de mayores garantías formales; y al régimen de inscripción de las hipotecas, para el que se establece un mayor automatismo a fin de evitar algunos problemas de calificación por los Registradores que han existido en el pasado.

La Ley también recoge una mayor facilidad para cambiar las condiciones de la hipoteca, e introduce la figura de la hipoteca inversa, instrumento que permitirá atender en determinados casos la movilización del patrimonio inmobiliario de los mayores y aumentar así su renta disponible.

Por otra parte la Ley va a dar lugar a cambios en la normativa de transparencia e



información sobre las operaciones hipotecarias, lo que constituirá una oportunidad para adaptar las disposiciones vigentes al código que se está utilizando a nivel europeo en esta materia.

En definitiva, se trata de una Ley importante que alcanzará su máxima efectividad cuando se lleve a cabo su desarrollo reglamentario que actualmente está en tramitación.

¿Podría darnos su opinión sobre el futuro de la banca en Internet?

La banca directa es ya muy importante. Existen tanto entidades especializadas en la comercialización de productos y servicios por Internet, como muchos bancos que ponen a disposición de sus clientes este canal de relación, adicionalmente a sus otros servicios. Hoy en día son ya cientos de miles las transacciones que se realizan a través de Internet. A medida que el desarrollo de la sociedad de la información vaya siendo mayor entre la población española y, se generalice el DNI electrónico, cada vez será más frecuente que la actividad bancaria se lleve a cabo a través de este canal.

En enero de este año se ha iniciado la implantación de la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA). ¿Podría explicarnos en qué consiste y cuáles son sus principales ventajas?

La creación de la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA) es un proyecto impulsado por las autoridades europeas y desarrollado por los bancos que tiene como objetivo el que las principales operaciones de pago en euros –transferencias, recibos y pagos por tarjeta– se realicen en las mismas condiciones en todos los Estados miembros. Ello permitirá a los ciudadanos y a las empresas operar en toda Europa como lo hacen en su país de origen.

Se trata así de que, al igual que existe una moneda única para los pagos en efectivo, existan también medios de pago uniformes en todos los sistemas bancarios.

La implantación de la SEPA supondrá así beneficios significativos para los ciudadanos en términos de eficiencia y mayor competencia, entre las entidades. A ello se añadirá la mayor transparencia y mejores garantías en la realización de las operaciones que traerá consigo la Directiva sobre Servicios de Pago, aprobada a finales del pasado año y que debe

ser incorporada a nuestro ordenamiento no más tarde de noviembre de 2009.

Al mismo tiempo, la SEPA y los instrumentos que la integran van a suponer la necesidad de adaptar algunos hábitos de pago y cobro, tanto por los consumidores como por las empresas, especialmente en las operaciones de domiciliación de recibos.

El resultado final será, en todo caso, la existencia de una mayor integración europea y de un sistema de pago más eficaz y competitivo.

Han transcurrido casi diez años desde el nacimiento del euro y la creación del Banco Central Europeo ¿Qué balance hace de este período de tiempo?

El balance de la primera década de existencia del BCE es rotundamente exitoso. El BCE ha sabido desempeñar el mandato de mantener la estabilidad de precios para el que fue creado, por lo que se ha ganado el respeto internacional, tanto como institución como por la valoración de la moneda que emite. La Unión Monetaria es uno de los mayores éxitos de la Unión Europea y ha reportado beneficios muy significativos a aquellos países que han decidido adherirse y han cumplido con los estrictos criterios de Maastricht. El caso de España es un buen ejemplo.

Usted ha desempeñado puestos de alta responsabilidad en el sector financiero, también en áreas de competencias del ahora Ministerio de Economía y Hacienda y además pertenece al Cuerpo de Interventores y Auditores del Estado. Desde esa amplia perspectiva profesional, ¿qué opinión le merece la labor desarrollada por la Intervención General?

El Estado descubrió hace más de cien años, la importancia del control y la auditoría interna. La IGAE ha sabido mantener, en ese tiempo un gran prestigio profesional y la independencia necesaria para el ejercicio de su función, lo que le ha granjeado el respeto y el reconocimiento general. Sin duda alguna, ello es mérito de la IGAE, pero también de los extraordinarios profesionales que, día a día, ejercen su labor en los distintos Departamentos Ministeriales y Organismos Públicos. Para mí es un gran orgullo personal pertenecer al Cuerpo de Interventores y Auditores del Estado. ■





1 Interrelación entre la función interventora y el control financiero permanente.

Un modelo integrado de control

Juan Francisco Martín Seco
Interventor Auditor del Estado

Introducción

La Ley General Presupuestaria 47/2003 (LGP), tras definir el control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), en el art. 142, punto 2, establece que este se efectuará mediante tres funciones distintas: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública. Puesto que las tres formas de control son realizadas por la misma institución, la IGAE, bien a través de sus servicios centrales, bien a través de las Intervenciones Delegadas (en adelante IIDD), no resulta superfluo reflexionar acerca de las relaciones existentes entre ellas: si realmente son distintas, complementariedad y puntos de convergencia. Para responder a estas preguntas parece adecuado comenzar por analizar su desarrollo histórico y la evolución sufrida, tanto mas cuanto que en esta materia, con una cobertura legal básica, la práctica ha precedido siempre a la normativa, lo que ha originado un proceso presidido por el sistema de prueba y error y ha posibilitado que, cuando se establecía la norma, el procedimiento estaba ya suficientemente experimentado.

Uno de los mayores activos de la IGAE es haber sabido evolucionar a lo largo de estos últimos treinta años, modificando y perfeccionando sus procedimientos, actuaciones e instrumentos tanto en materia de control como de contabilidad. La institución ha sido capaz de apoyarse en cada momento en lo existente para perfeccionarlo y en cierta medida superarlo, adaptándose a una realidad siempre cambiante, sin quedarse aferrada a esquemas viejos.

La única finalidad de este artículo es la de contribuir en pequeño grado a esa dinámica, analizando algunos de los aspectos de la situación actual en materia de control, intentando descubrir las potencialidades existentes en ellos y vislumbrar las que pueden abrirse de cara al futuro. Como no podría ser de otra manera se trata de simples bosquejos, pinceladas de una realidad más amplia y compleja. Muchos de los planteamientos expuestos son sin duda discutibles, pero tal vez sea esta su única virtud, la de poder servir de incentivo para la reflexión y el debate.

Evolución histórica

Desde su creación, dos fueron las funciones encomendadas a la IGAE: la contabilidad –en su doble vertiente de dirección y ejecución– y la función interventora, descentralizada en las IIDD, y con un ámbito de aplicación restringido a la Administración del Estado y a sus organismos autónomos. Es evidente que hasta el año 1977, fecha de aprobación de la LGP, una parte importante del sector público quedaba excluido de la función interventora y, por lo tanto, del control de la IGAE. Nos referimos en concreto a las empresas públicas, es decir, a las sociedades mercantiles y a aquellas entidades que estaban exceptuadas de la aplicación de la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958.

La LGP de 1977 introduce una modificación sustancial. Por una parte, crea un tipo de control nuevo al que se denomina control financiero, y, por otra parte, a este nuevo tipo de control se le da una extensión



mayor que a la función interventora, desde el momento en que se extiende también al ámbito de las sociedades estatales, tal como se delimitaban en esta ley⁽¹⁾.

Bien es verdad que la definición de este nuevo control gozaba de una gran ambigüedad. A ello se dedicaban únicamente los art. 17 y 18 del texto. Incluso se podía hablar de ciertas contradicciones. El art.17, en su punto primero, definía el control financiero como la comprobación del funcionamiento de los servicios, de los organismos y de las sociedades estatales en los aspectos económico financieros, y la verificación de que actúan conforme a las disposiciones y directrices que les rigen. Asimismo, especificaba que este control se ejercería por la IGAE. No obstante, la pregunta que surge de forma inmediata es la amplitud del término económico financiero, tanto más cuanto que, en el punto 2 de ese mismo artículo, se define el control de eficacia que, por tanto, podía interpretarse en principio como algo diferente de aquel. Sin embargo, tal conclusión resulta difícil de extraer si se observa con cierto detenimiento cómo el citado artículo describe el procedimiento mediante el cual se ha de realizar tal control: “Se ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas”. Difícilmente se puede afirmar que todas estas materias no tienen nada que ver con los aspectos económicos y financieros. La interpretación más lógica radica en pensar que el control de eficacia se sitúa en el punto 2, porque, si bien forma parte del control financiero y corresponde a la IGAE, también puede realizarse por los propios gestores y por los órganos de inspección y control interno de cada servicio, organismo o entidad como integrantes de la facultad de dirección que les asiste.

A las dudas anteriores venía a sumarse la que suscita el apartado b) del art. 100, al sustituir la fiscalización previa por comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría en las operaciones que no están sujetas a créditos limitativos de

los organismos autónomos con actividades industriales, comerciales y financieras, como si fuese un control distinto del control financiero.

El art. 18 se refiere al control a ejercer sobre empresas privadas o particulares por las subvenciones o créditos que reciben del Estado o por los avales que este les presta. En realidad, este tipo de control quedaba sin especificar en la ley y pospuesto al desarrollo posterior aunque, eso sí, se afirmaba que este control se ejercería con “independencia de las funciones interventoras previstas en esta ley”. A pesar de que la ley no asignaba de forma explícita la competencia de este último aspecto de control a la IGAE, sí lo hizo el decreto posterior de fecha 12 de mayo de 1978 titulado “De las funciones de la Intervención General de la Administración del Estado”. Esta norma, que pretende desarrollar la LGP en lo referente a las funciones de la Intervención General, aun cuando aclara determinadas cuestiones, deja otras con cierta ambigüedad.

De hecho, su artículo primero estipula que, de acuerdo con lo preceptuado en la LGP, la IGAE ejercerá las siguientes funciones:

- a) la interventora,
- b) la auditoría del apartado b) del artículo 100 de la LGP,
- c) el control financiero establecido por los artículos 17.1 y 18 de dicho texto legal,
- d) las de contabilidad pública,
- e) las de participar y colaborar a través de la contabilidad pública en el control de eficacia del artículo 17.2.

El citado Decreto parecía venir a consagrar la distinción y a diferenciar entre todos estos tipos de control considerándolos funciones distintas de la IGAE.

En todo caso, son estas dos normas legales hasta ahora citadas las que, con todas sus lagunas, sirvieron de marco normativo para que la IGAE comenzase (al principio con un ritmo muy lento) a aplicar el control financiero.

Podemos afirmar que en estos primeros años se dieron unas notas característi-

⁽¹⁾ *Sociedades mercantiles en cuyo capital fuese mayoritaria la participación del Estado, y entidades de derecho público con personalidad jurídica y que hubieran de ajustar su actividad, por ley, al derecho privado.*





cas derivadas tanto de la normativa como de los condicionantes prácticos:

- El control financiero se ejerce de manera totalmente ajena a la función interventora.
- Mientras la función interventora se realiza principalmente de manera descentralizada a través de las IIDD o territoriales, el control financiero se lleva a cabo mediante equipos de auditores situados en la propia Intervención General.
- El control financiero se efectúa de manera generalizada a posteriori.
- Allí donde existe la función interventora, el control financiero se superpone a ella. Esta superposición generaba una cierta incomodidad porque, quiérase o no, la Intervención General era juez y parte al mismo tiempo.
- No existía lo que después ha recibido nombre de control financiero permanente, es decir un control financiero ejercido sobre un organismo de manera permanente por una Intervención Delegada.

El control financiero permanente hace su aparición como posibilidad en el año 83. La ley de presupuestos de ese ejercicio, en su disposición adicional 11ª, en el apartado 3, al someter a control todos los entes públicos cualquiera que fuese su forma jurídica, manifiesta que dicha función podrá ejercerse de forma permanente.⁽²⁾

Las repercusiones de tal precepto son evidentes. Por una parte, el control de la IGAE se extendía sin excepciones a todo el sector público estatal, incluso a entidades tan específicas y siempre celosas de su autonomía como el Banco de España. Por otra, se establecía la posibilidad de que dicho control financiero se ejerciese por las propias IIDD de manera permanente. Como ya se ha dicho, hasta ese momento el control financiero se concebía como un control a posteriori realizado centralizadamente. En cierta forma se identificaba con la auditoría, ya que siempre se ejercía mediante este procedimiento. De

hecho, en la práctica, se utilizaban indistintamente ambos vocablos.⁽³⁾

A pesar de la autorización legal, el control financiero permanente tardaría en introducirse, y desde luego no mediante la creación de IIDD nuevas en aquellos organismos o entes carentes de ellas y que estaban sometidos al control financiero de la IGAE, sino por sustitución de la función interventora en aquellos otros que contaban ya con IIDD. La primera aplicación práctica se efectuó mediante el RD 3327/1983, de 7 de diciembre, en el que se sustituye la fiscalización previa por el control financiero permanente en Radiotelevisión Española.

En realidad, el caso de Televisión Española fue una excepción. Habría que esperar a 1989⁽⁴⁾ para que se realizase una aplicación más generalizada, concretamente a todos los organismos comerciales, superando la dicotomía existente hasta entonces entre aquellas operaciones comerciales y financieras y aquellas otras que obedecían a partidas limitativas de los presupuestos, eliminando en estas últimas operaciones la fiscalización previa y aplicando a la totalidad del organismo el control financiero permanente.⁽⁵⁾

En esta misma línea, hay que indicar que en 1991 se crea la Agencia Tributaria sometida exclusivamente al control financiero permanente, de manera que una gran parte del Ministerio de Economía y Hacienda, toda el área tributaria, quedaba excluida de la fiscalización previa. Este proceso ha continuado a lo largo de todos los años posteriores hasta la fecha, al unísono de otro fenómeno que ha sido denunciado a menudo, el de la desconcentración funcional que algún administrativista ha llamado la huída del Derecho Administrativo, es decir, la tendencia a independizar determinadas partes de la Administración bajo la forma de organismos,

⁽²⁾ La prueba más evidente de ello es que la ley de presupuestos de 1984 establece que la IGAE debería elaborar anualmente un plan de auditorías en el que se irían incluyendo la totalidad de los sujetos que conforman el sector público. En esa misma ley, también se establece la posibilidad de que para poder ejecutar el plan, la IGAE pudiera recabar la colaboración de firmas privadas.

⁽³⁾ Hay que señalar que previamente, en la ley de presupuestos de 1987, se elimina la fiscalización previa de los ingresos sustituyéndola por la toma de razón en contabilidad y las comprobaciones posteriores que la IGAE establezca.

⁽⁴⁾ Conviene anotar que, a partir de este momento, la auditoría del art. 100, b) de la antigua LGP, y que, como se ha señalado, la ley distinguía del control financiero recogido en el art. 17, queda subsumida, en el concepto de control financiero permanente.

⁽²⁾ Tal precepto, que tendría efectos muy importantes en el desarrollo futuro de las funciones de control practicadas por la Intervención General fue incorporado posteriormente al artículo 17.1 del Texto Refundido de la LGP.



entes, agencias, fundaciones o cualquier otro nombre que reciban, para darles personalidad jurídica propia, cierta autonomía administrativa. En la mayoría de estos casos, por no decir en la totalidad, la función interventora ha desaparecido, asignándose como única forma de control el control financiero permanente, cuando no, la auditoría pública.

Paralelamente a esta reducción de la extensión orgánica de la función interventora en aras del control financiero permanente, se produce también una minoración en el contenido a controlar. La Ley de Presupuestos de 1988 introduce el régimen de fiscalización limitada previa en Ministerios y Organismos, que debe completarse con una fiscalización plena posterior. Con ello se trataba de establecer aquellos elementos que de forma obligatoria el Interventor Delegado estaba obligado a verificar en cada tipo de expediente, pero, en contrapartida, tasaba estrictamente los reparos suspensivos que se podían interponer. No obstante, desde el primer momento se autorizaba a los Interventores Delegados a que formularan las observaciones que considerasen convenientes, eso sí, sin efecto suspensivo en el procedimiento. La fiscalización limitada a priori sobre la totalidad de los expedientes se completaba con una plena a posteriori sobre grupos reducidos seleccionados por muestreo en la que se examinaban la totalidad de los requisitos legales administrativos. En un principio, esta fiscalización a posteriori viene integrada en la propia función interventora. Habrá que esperar al acuerdo de Consejo de Ministros del 29 de julio de 1994 para que estas comprobaciones posteriores puedan considerarse control financiero permanente, fusionándose así, en cierta medida, ambas formas de control.

La actual LGP cierra, por el momento, la evolución y los cambios sufridos en el diseño del control de la IGAE⁽⁶⁾. En el título VI, dedicado al control de la gestión económica financiera de este centro directivo, por una parte, se ordenan y se sistematizan todos aquellos preceptos que como aluvión se habían ido incorporando a lo largo de todos estos años fruto de la experiencia y del ejercicio y, por otra, se elevan a rango legal muchos que hasta el momento se habían mantenido

en normas de rango inferior. En el capítulo I del título citado se establecen tres formas de control: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública, dedicando respectivamente a ellas los capítulos II, III y IV.

Situación actual

Tras la evolución sufrida en los últimos años y la publicación de la LGP del año 2003, la situación del control que ejerce la IGAE presenta, entre otras, las siguientes características:

1) Una descentralización del control financiero. En aquellas unidades en que existe Intervención Delegada, es a esta a quien corresponde realizar todas las actuaciones de control, especialmente las de control financiero. La IGAE, a través de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), solo efectúa directamente el control financiero o las auditorías de los organismos o entes que no cuentan con Intervención Delegada.

2) El control financiero permanente ha ido sustituyendo en muchos casos a la función interventora y allí donde subsiste con esta, se configura como un elemento complementario de ella, dado que la fiscalización de casi todos los expedientes asume la forma de limitada.

3) Hasta el momento, el control financiero permanente no ha sido capaz de desprenderse por completo de su origen y aún mantiene una enorme tendencia a definirse y a ejercerse exclusivamente como un control a posteriori⁽⁷⁾. En la práctica, en muchas ocasiones, la única diferencia con la auditoría pública radica en que se realiza por las IIDD y no por equipos de la propia IGAE.

4) Sin embargo, atendiendo al capítulo II, más concretamente al artículo 159 y a los proyectos de futuras circulares, parece existir una voluntad en el legislador de dotar al control financiero de una extensión mayor que el de mero control a posteriori. Planteamiento que, por otra parte, tiene toda su lógica. La presencia de una Intervención Delegada

⁽⁶⁾ Aún cuando no se haya hecho referencia expresamente a ellos, conviene señalar la relevancia que tienen el Decreto 2188/1995 y el Decreto 339/1998, que modifica el anterior.

⁽⁷⁾ En la misma exposición de motivos de la LGP del año 2003, se continúa hablando del control financiero permanente como una de las dos formas del control a posteriori.





en la unidad administrativa u organismo parece exigir un control más inmediato y continuo que la mera auditoría realizada periódicamente y a posteriori. No obstante, es este un aspecto todavía por desarrollar, y tal como se ha dicho, la inercia inherente a cómo surgió el control financiero, unido estrechamente a la auditoría, continúa siendo un lastre para que cristalice una forma más ambiciosa de control.

5) Tanto el control financiero como la función interventora en su evolución han ido convergiendo, de manera que en muchos casos se entrelazan y complementan, resultando muy difícil determinar dónde termina una y empieza el otro y viceversa. En la práctica, existen distintas actividades que realizan las IIDD que cuesta saber si pertenecen a la función interventora, al control financiero o a ninguno de los dos:

- a) En la fiscalización previa limitada, aparte de los reparos suspensivos, las IIDD pueden poner cuantas observaciones y recomendaciones crean convenientes, sin que estas suspendan la tramitación administrativa. Los reparos suspensivos, ciertamente, solo pueden hacerse respecto a determinados aspectos legales, pero esta limitación no existe para las observaciones adicionales, puesto que no hay nada que impida que puedan versar, al menos en el momento presente, acerca de otro tipo de irregularidades, especialmente las que hacen referencia a la buena gestión económica y financiera. Entendidas de esta manera, dichas observaciones pertenecerían más al control financiero permanente que a la función interventora, ya que la competencia de ésta se extiende exclusivamente al ámbito legal.
- b) La asistencia a las recepciones, en la actualidad, se considera parte de la función interventora (comprobación material de la inversión), pero no resultaría incongruente considerarla también como parte del control financiero permanente, ampliando incluso su ámbito y no limitando la comprobación de la inversión al momento único de la recepción.
- c) La fiscalización de las cuentas justificativas de los anticipos de caja fija y de pagos a justificar, según se realizan hoy, tienen más de control financiero que de función interventora.

- d) Los informes de las modificaciones presupuestarias se entienden como parte del control financiero, pero lo cierto es que se realizaban por las IIDD con anterioridad a que estas efectuasen dicho tipo de control.
- e) La presencia de un Interventor en las Mesas y Juntas de contratación se encuentra en tierra de nadie, puesto que no se acepta que forme parte de la función interventora, pero tampoco se asume como parte del control financiero permanente.
- f) La Ley General de Subvenciones de 17 de noviembre de 2003 determina que las IIDD, por una parte, informen la Orden Ministerial de bases y, por otra, que fiscalicen la convocatoria. Esta última actuación pertenece a la función interventora, pero se supone que la primera se realiza en el ejercicio del control financiero permanente. Es evidente la relación y adecuación que debe existir entre bases y convocatoria y, por lo tanto, entre las dos actuaciones de las IIDD.
- g) El art. 159, 1, a) de la LGP de 2003 resulta difícil de entender y de aplicar porque parece que, en la verificación de la normativa y de los procedimientos, el control financiero permanente se tendría que centrar exclusivamente en aquellos aspectos a los que no se extiende la función interventora. Pero, ¿cómo separar unos de otros? Es más, el control financiero permanente puede materializarse en informes globales a los que difícilmente puede llegar la fiscalización previa, dado el carácter puntual que tiene en la actualidad⁽⁸⁾. Resulta bastante evidente que, en este apartado de la ley, sobre el control financiero permanente recae la hipoteca de ser el sustituto de la fiscalización plena a posteriori.

Los puntos anteriores conducen a que haya que plantearse una cuestión. No hay duda de que la Ley 47/2003, General Presupuestaria, ha representado un paso importante en la ordenación y clarificación de la función controladora de la IGAE, al tiempo que, tal como se ha expuesto, ha elevado a rango de ley muchos preceptos que hasta entonces habían tenido un rango menor. Pero, dicho esto, habría que plantearse si no podría haber ido más allá presentando una concepción más

⁽⁸⁾ El análisis global tiene ciertas ventajas sobre el puntual, pero también el puntual sobre el global. Ambos se complementan.



unitaria del control, y englobando bajo el concepto de control financiero todas las actuaciones y funciones que en materia de control realiza la IGAE. Distinguiendo tan solo dos formas en función de la unidad que lo lleva a cabo y de la inmediatez y constancia en la forma de realizarlo: el efectuado de manera permanente por las IIDDD y el realizado de forma esporádica por los servicios centrales de la IGAE. En el primero quedaría englobada la función interventora y, lógicamente, comprendería tanto controles puntuales como globales y a posteriori. El segundo se realizaría normalmente solo a posteriori, siendo la auditoría el método principal empleado, si no el único, que al ejercitarse sobre empresas y entidades públicas recibiría el nombre de auditoría pública.

El hecho de que la LGP no haya dado tal paso no quiere decir que no haya dejado margen legal para avanzar por este camino, diseñando, probando y ejecutando en la práctica muchos de los aspectos de este modelo unitario, que más tarde puede pasar a formar parte de la normativa jurídica. Este ha sido, en buena medida, el proceso seguido hasta el presente. Desde 1977, la actuación de la IGAE –aprovechando los márgenes que permitía la norma– ha precedido a la norma misma, y tan solo una vez probados y conformados los procedimientos e instrumentos se han concretado y desarrollado en el ordenamiento jurídico.

Modelo unitario de control

La coincidencia de diversos cometidos y tareas de control en las IIDDD aconseja asumir un modelo unitario en el que los distintos elementos se integren y complementen, evitando que se produzcan contradicciones o incongruencias entre las distintas actuaciones y logrando entre ellas economías de escala.

Este modelo implicaría que la función interventora quedaría englobada dentro del control financiero permanente, como un elemento más del mismo. Este, a su vez, adquiriría por tanto un contenido más amplio que el simple control a posteriori, ya que incluiría otra serie de actuaciones, muchas de ellas puntuales, sobre fases o actos concretos de procedimientos económico financieros.

Partiendo de la situación actual y de los distintos elementos de control existentes,

es posible bosquejar, sin ninguna pretensión de establecer un cuadro definitivo ni exhaustivo, los trazos de lo que podría ser este modelo unitario. Para hacerlo, conviene distinguir entre IIDDD en las que según la actual normativa se realiza la función interventora y aquellas en las que no.

Control financiero permanente con función interventora

1) La actuación de control de las IIDDD se inicia con el examen pormenorizado de todos los expedientes, pudiéndose efectuar todo tipo de observaciones y recomendaciones tanto por irregularidades de tipo legal como por defectos en la gestión económico financiera. No obstante, como es bien conocido, existen dos tipos de reparos, aquellos pocos tasados, y bien definidos por el Consejo de Ministros que tienen carácter suspensivo y el resto, la gran mayoría de ellos, que no interrumpirían la tramitación administrativa.

Los reparos de este segundo grupo son sumamente valiosos desde la óptica del control financiero:

- a) El gestor va conociendo puntualmente los defectos e irregularidades que el órgano de control considera que hay en la gestión, así como las recomendaciones que se hacen para solucionarlos sin tener que esperar a un informe a posteriori que analice la gestión con un gran desfase temporal, normalmente de dos o tres ejercicios.
- b) Las observaciones realizadas a lo largo del año constituyen un material de gran interés a efectos de la elaboración de informes de control financiero. En muchos casos, para examinar determinados aspectos de la gestión no se precisa un trabajo de campo adicional. Los informes se pueden construir de forma inmediata a partir de las observaciones y recomendaciones realizadas en la fiscalización previa.
- c) Un expediente es analizado en las distintas fases de su vida que en muchos de ellos puede ser plurianual y prolongarse a lo largo de varios ejercicios económicos, tanto más si se producen prórrogas o reajustes de anualidades. El mantenimiento por la Intervención Delegada de una base de datos en la que se vayan ano-





tando todas las incidencias del expediente⁽⁹⁾ es de suma utilidad práctica. En cada actuación singular se cuenta con los antecedentes, observaciones y recomendaciones realizadas en las fases anteriores.

- d) Permite observar si el órgano gestor corrige las irregularidades y adopta las recomendaciones establecidas en los informes de control financiero sin necesidad de esperar a hacer una segunda auditoría uno o dos años más tarde.

2) La asistencia del Interventor a las Mesas y Juntas de contratación se inscribe en este proceso sucesivo de comprobaciones. No obstante, ha sido frecuente cuestionar su conveniencia, dudando, por una parte, de la eficacia y, por otra, de la coherencia de que un órgano de control forme parte de un órgano colegiado que se supone de gestión.

En cuanto a la primera objeción se suele aducir que la composición de la Mesa con cinco miembros, tres de ellos pertenecientes al órgano de contratación, conduce a que el representante de la Abogacía del Estado y el Interventor estén siempre en minoría en cualquier votación, siendo por tanto, inútil su presencia. No parece que este argumento sea muy consistente, en primer lugar porque parte de la base de que los representantes del órgano de contratación no están nunca dispuestos a seguir las sugerencias de la Intervención y de la Abogacía del Estado y, en segundo lugar, porque está bastante alejado de lo que significa en los momentos actuales el control de la Intervención, cuyas actuaciones en la mayoría de los casos no son suspensivas ni paralizantes del procedimiento, sino simples observaciones y recomendaciones, bien sobre expedientes concretos, bien sobre aspectos generales de la gestión.

Es esa misma función la que puede realizar el Interventor al formular en las actas de las Mesa de Contratación cuantas observaciones y recomendaciones crea convenientes.

Respecto a la segunda objeción acerca de la incompatibilidad entre las funciones de control y de gestión, hay que recordar que a la Mesa de Contratación le corresponde

tan solo una función asesora del órgano de contratación. La objeción podría ser más real en el caso de las Juntas de Contratación, ya que son ellas las que adjudican. No obstante, precisamente el hecho de que el Interventor esté en minoría frente a los representantes de la gestión, deshace en buena parte la argumentación, puesto que difícilmente el voto del Interventor tendrá un carácter decisivo, configurándose más como un órgano de control que formula sus observaciones y recomendaciones.

Es verdad, sin embargo, que se precisa una fuerte coordinación entre las observaciones que se realicen en las actas de las Mesas y Juntas de contratación con las que se puedan efectuar en las distintas fases de la función interventora y en los informes de control financiero emitidos a posteriori.

No es preciso recordar que la contratación es una de las actividades más importantes que realiza la Administración desde el punto de vista económico financiero, y conseguir que las adjudicaciones se realicen de acuerdo con los principios de objetividad, concurrencia, transparencia y publicidad es uno de los objetivos primordiales del control. La presencia y actuación de un Interventor en las Mesas y Juntas de contratación puede ser uno de los elementos sustanciales del control financiero⁽¹⁰⁾.

Lo importante es que en la Intervención Delegada se constituya un servicio que previamente a las Mesas analice las propuestas de adjudicación, por supuesto en lo que hace referencia al criterio precio, pero también a los otros criterios. En muchos casos será imposible, desde luego, analizar los aspectos técnicos, pero sí la

⁽¹⁰⁾ Lo anteriormente dicho no significa que en todas las Mesas necesariamente tenga que figurar un funcionario del Cuerpo de Interventores y Auditores del Estado. La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, podría modificarse en el sentido de adoptar respecto a la Intervención una redacción similar a la que figura para el Servicio Jurídico, determinando que en la composición de las Mesas y Juntas de contratación se cuente con un representante de la Intervención Delegada, sin necesidad de especificar la cualificación y el nivel del funcionario, y que fuese después la IGAE la que diese instrucciones para los casos concretos. Parece conveniente, no obstante, que, salvo excepciones, a aquellas Mesas en las que se realicen propuestas de adjudicación asistiese un funcionario del Cuerpo de Interventores y Auditores del Estado. Sin embargo, quizás en otras mesas más rutinarias podría acudir representando a la Intervención algún otro funcionario con capacidad suficiente.

⁽⁹⁾ No solo las derivadas estrictamente de la función interventora sino de otras actuaciones como Mesas de Contratación, recepciones, etc.



coherencia interna de los informes, la objetividad en el procedimiento y la adecuación a las especificaciones de los pliegos. Condición imprescindible para que la Intervención desarrolle este papel activo es que las Mesas se convoquen y que los centros gestores envíen los distintos informes con antelación suficiente de manera que sea posible su estudio y análisis.

De suma trascendencia es también el mantenimiento de la coordinación y homogeneidad en la postura adoptada por la Intervención Delegada no solo en las distintas Mesas, sea cual sea el funcionario que asista a ellas, sino también respecto a todas las otras actuaciones de esta unidad administrativa.

Este concepto unitario e integrador del control financiero permanente implica que las distintas actuaciones de la Intervención Delegada, sea quien sea el servicio o el funcionario que actúe, estén coordinados y mantengan el mismo criterio; es más, que las observaciones y recomendaciones realizadas en una fase del proceso puedan servir para la siguiente y en todo momento disponer de las incidencias e irregularidades detectadas en la vida anterior del expediente. Para ello, tal como se ha dicho, puede resultar de suma utilidad poseer en la Intervención Delegada una base de datos en la que se vayan anotando todas las incidencias de cada uno de los expedientes. Asimismo, sería bastante conveniente mantener un archivo digital en el que se vayan incorporando aquellos documentos que puedan necesitarse en fases posteriores de la tramitación administrativa.

3) La función interventora integrada en el control financiero permanente debería sufrir quizás ciertas reformas, abandonando un concepto formalista y material, extremadamente apegado a los créditos presupuestarios. No parece lógico, por ejemplo, que las concesiones en las que está implicado un volumen de recursos muy importante, queden al margen de la fiscalización previa por la única razón de que las infraestructuras no se financian mediante créditos presupuestarios, sino por la cesión de determinados ingresos. Desde el punto de vista económico financiero, no hay diferencia entre financiar una obra mediante una partida de gasto o mediante la cesión de una corriente de futuros ingresos.

Este nuevo enfoque se aprecia ya, por ejemplo, en la Ley General de Subvenciones de 17 de noviembre de 2003, en la que con buen criterio se establece que la Intervención Delegada intervenga para fiscalizar (informar) la Orden Ministerial de bases aun cuando en esta fase no haya todavía ninguna disposición de gastos. La razón parece bastante evidente. Será muy difícil, casi imposible, enderezar la convocatoria y mucho menos la concesión si las bases de una subvención presentan graves deficiencias. Pero, dada la actual configuración de la función interventora, ha sido necesario considerarla como una actividad al margen de ella y parte integrante del control financiero permanente.

La postura ha sido distinta en materia de contratación, los pliegos tipo cumplen en cierto modo una función similar a la que realiza la Orden Ministerial de bases en las subvenciones y, sin embargo, no existe ninguna norma que exija en el primer caso el informe de la Intervención Delegada. Lo estipulado en los pliegos tipo va a condicionar, por supuesto, todas las fases de la licitación, adjudicación y ejecución del contrato. Muchos de los posibles defectos, irregularidades o contradicciones que se vayan a producir en los procesos posteriores de contratación van a tener su origen en una deficiente elaboración de los pliegos tipo. Es evidente, por tanto, que su análisis debería ser un elemento esencial en el control financiero permanente, y también parece lógico pensar que su fiscalización debería hacerse a priori, tal como se hace con la Orden Ministerial de bases en las subvenciones; al menos habría que hacerlo en cuanto se conociese, sin que exista ninguna razón para posponerlo al final del ejercicio o cuando ya se haya licitado un número importante de contratos de manera incorrecta. La alarma sonaría demasiado tarde.

De las tres funciones de control que establece la LGP del año 2003, es la interventora la que recibe en esta norma un trato más conservador, limitándose la ley en buena medida a recoger lo existente, sin demasiado afán innovador. Sin embargo, en esta materia, la ley debería haber sido más ambiciosa, ya que la introducción de la fiscalización previa limitada se realizó en el año 1988 quizás de forma apresurada y sin que estuviese perfectamente diseñado su encaje en el modelo. La misma manera de realizarla, por una disposi-





ción adicional en la ley de presupuestos, tenía por fuerza que dejar cabos sueltos. No era el menor la distinción entre la limitada y la plena.⁽¹¹⁾

Ciertamente, desde 1988 se ha ido perfeccionando el modelo. Si el primer acuerdo de Consejo de Ministros dejaba extremadamente reducido el número de reparos suspensivos a formular, los acuerdos sucesivos han venido a llenar en parte esta laguna. No obstante, no es menos cierto que se podía haber aprovechado la nueva Ley General Presupuestaria para haber cohesionado mejor el modelo, integrándolo en el control financiero permanente.

El paso de la fiscalización previa plena a la limitada ha constituido un enorme cambio, quizá justificado, pero que en todo caso se debería haber compensado con medidas complementarias. Por una parte, extendiendo la fiscalización limitada, como parte del control financiero permanente, a un mayor número de organismos, al menos a todos aquellos a los que corresponde según el artículo 158.1 de la LGP⁽¹²⁾, y por otra parte, dando tal contenido al acuerdo de Consejo de Ministros que quedasen recogidos todos los aspectos esenciales de la actividad económica financiera del organismo.

Sin duda, ha habido una evolución positiva, tal como se ha dicho, en los distintos acuerdos de Consejo de Ministros aprobados. No obstante, cabe preguntarse si la existencia de un nuevo modelo unitario de control en el que estén integradas todas las actuaciones de la Intervención Delegada, no tendría que conducir a un planteamiento más exigente en los reparos suspensivos, al menos en determinados aspectos esenciales. Por citar tan solo un ejemplo, los pliegos de contratación van a determinar desde la licitación, toda la vida del expediente en sus respectivas fases, especialmente en lo que hace referencia a la adjudicación. Las decisiones que se puedan tomar en la Mesa de Contratación van a depender en buena medida de las prescripciones esta-

blecidas en los pliegos y lo mismo cabe afirmar de las observaciones que se puedan realizar en las recepciones. Es por eso por lo que no parece lógico que lo único que haya que comprobar en la fiscalización previa sea que existe informe de la Abogacía del Estado⁽¹³⁾. Una vez aprobados los pliegos y efectuada la licitación, es muy complicado, por no decir imposible, toda corrección o marcha atrás. Existen además determinados aspectos en los pliegos que, dado su contenido matemático, las Abogacías del Estado tienen más dificultades o son más remisas a analizar, como todo lo referente a las valoraciones del criterio precio y a la temeridad.

Una de las tareas fundamentales del control financiero permanente consiste en comprobar que las adjudicaciones se realizan con la máxima objetividad, minimizando la discrecionalidad y eliminando toda arbitrariedad en el proceso. En ese sentido, la nueva Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, pone especial cuidado en garantizar este objetivo. Para ello, entre otras cuestiones, realiza una distinción radical entre los criterios de adjudicación, distinguiendo aquellos como el precio, en los que la valoración de cada licitador se obtiene de forma automática por la aplicación de fórmulas establecidas en los pliegos, de aquellos otros en cuya puntuación intervengan juicios de valor. En el caso de que la importancia relativa atribuida a los primeros sea inferior a los segundos se determina que la valoración de estos últimos se realice por un comité de expertos ajeno al órgano de contratación. La importancia de este precepto es considerable, pero por ello mismo también el peligro de que se cometa fraude de ley al emplear fórmulas matemáticas que distorsionen⁽¹⁴⁾ la ponderación teórica del 50% establecida en los pliegos. El control y análisis de estos aspectos en los pliegos resulta de enorme importancia, condicionando las actuaciones posteriores en las Mesas de Contratación.

4) La comprobación material de la inversión⁽¹⁵⁾ constituye en la actualidad un apéndice de la función interventora. No es ningún secreto que su finalidad, al igual que

⁽¹¹⁾ El que todo trámite fiscalizable que no estuviere contenido en el acuerdo de Consejo de Ministros tenga que estar sometido a plena conduce a ciertas incoherencias, como que en asuntos sumamente importantes sean muy reducidos los reparos suspensivos que puedan plantearse, mientras que en otros expedientes que apenas tienen relevancia económica deba examinarse la totalidad de la normativa jurídica y cualquier incumplimiento por leve que sea pueda interrumpir el procedimiento.

⁽¹²⁾ Restringiendo las excepciones de la Disposición Adicional 13.

⁽¹³⁾ Sin distinguir siquiera entre que este sea favorable o desfavorable.

⁽¹⁴⁾ Ver artículo "El precio como criterio de adjudicación en los contratos", Revista "Cuenta con IGAE" N° 7, junio/2003.

⁽¹⁵⁾ Aun cuando se denomina comprobación material de la inversión, no solo recae sobre las inversiones, sino también sobre los objetos de otros múltiples tipos de contratos, encargos y convenios.



ocurre con la asistencia a las Mesas y Juntas de contratación viene cuestionándose últimamente. Sin embargo, se trata de una de las actuaciones de control de mayor potencialidad, entre otras razones porque es en ese momento cuando se posee una foto completa de toda la vida del contrato; eso, claro está, siempre que se hayan analizado y anotado todas las incidencias en las fases anteriores.

Es verdad que, en determinados tipos de contratos, este cometido exigirá conocimientos técnicos que el Interventor no posee, debiendo contar con la colaboración de un asesor. Ello crea sin duda una dificultad añadida al no contar ni las IIDD, ni la IGAE, con personal cualificado para ello, por lo que ha de recurrir a otros servicios que no siempre tienen la disponibilidad ni la predisposición adecuada. No obstante, en otros muchos expedientes los conocimientos necesarios no son tan específicos. En cualquier caso, los posibles obstáculos que existen no son tan importantes como para malograr todos los resultados positivos que se pueden obtener de una comprobación material de la inversión bien planteada. Es frecuente que una postura activa de la Intervención⁽¹⁶⁾ haga reconocer a los representantes del órgano gestor y de las empresas que determinadas actuaciones y aspectos del objeto del contrato no se han cumplido, con la consiguiente reducción de la cantidad a liquidar y con el consiguiente beneficio para el erario público.

Es cierto, sin embargo, que se podrían adoptar determinadas medidas que ayudarían a que esta fase del control fuese más eficaz; medidas que adquirirían mucho más sentido en una concepción integral del control en la que la función interventora fuese parte del control financiero permanente:

a) La decisión de nombrar o no representante de la Intervención tendría que hacerse con más conocimiento de las condiciones del expediente. Sería útil desconcentrar esta facultad en las IIDD, que son las que pueden disponer de toda la información existente⁽¹⁷⁾.

b) Sería oportuno también mejorar la disponibilidad de los asesores, bien por la contratación por la propia IGAE de personal adecuado, bien por convenios con organismos y entidades específicas.

c) La eficacia de la comprobación material de la inversión depende en buena medida de la concreción con que se haya definido en los pliegos el objeto del contrato o del encargo, así como de la correcta elaboración del presupuesto por actividades, tareas o unidades, de manera que se pueda identificar adecuadamente el grado del cumplimiento y valorar y cuantificar económicamente, en su caso, la parte no realizada del contrato⁽¹⁸⁾. Una vez más, se demuestra la necesidad de integración de todas las fases del control y cómo la elaboración deficiente de los pliegos tiene repercusiones en todo el proceso posterior.

d) El hecho de que con mucha frecuencia el contrato esté totalmente desembolsado antes de la recepción, puede, por una parte, retrasar desmesuradamente esta, al perder en muchas ocasiones interés tanto el contratista como el órgano gestor, y dificulta, por otra, la petición del reintegro en el caso de que se descubra que no se ha ejecutado el contrato en su integridad.

e) En un control integrado, la comprobación material de la inversión podría extenderse a otras fases del contrato distintas de la recepción. Sería muy conveniente para comprobar que el ritmo de los pagos se adecua a la ejecución del contrato y que no se financian con recursos públicos a las empresas⁽¹⁹⁾.

5) Un elemento fundamental del control financiero lo constituyen los controles presupuestarios y de programas en los que en todo caso se deberían integrar los informes de modificaciones presupuestarias. El análisis de los programas presupuestarios viene a coincidir en cierta manera con la evaluación de las políticas públicas. Desde siempre, este tipo de controles ha tropezado con una dificultad sustancial y es la forma en que se elaboran la mayoría, por no decir la totalidad, de los programas presupuestarios, en los que no están

⁽¹⁶⁾ Y con más motivo si cuenta con un buen asesoramiento.

⁽¹⁷⁾ En la actualidad, la decisión es tomada por la Subdirección General de Intervención y Fiscalización de la IGAE contando tan solo con un impreso esquemático que le envía el gestor con un número reducido de datos y en el que resulta imposible comprobar si la información facilitada es la correcta.

⁽¹⁸⁾ El hecho tiene especial importancia en las asistencias técnicas, en las encomiendas de gestión y en los convenios en los que los objetos y los presupuestos están menos determinados.

⁽¹⁹⁾ Ver artículo "El control de los anticipos en la contratación administrativa", Revista "Cuenta con IGAE" N° 16, noviembre/2006.





cuantificados los objetivos ni los indicadores, salvo el meramente numérico de la ejecución de los créditos. En estas circunstancias, la evaluación de las políticas públicas deviene imposible excepto en lo relativo a la mera comprobación del porcentaje en que se ha realizado el crédito.

No obstante, de los distintos informes presupuestarios realizados por las IIDD se pueden extraer conclusiones realmente importantes para la elaboración de los presupuestos, señalando, por ejemplo, en qué medida, dada la escasa vinculación de los créditos, los proyectos y subproyectos aprobados por las Cortes se ejecutan en un porcentaje reducido, al menos en ese ejercicio.

6) Respecto a la contabilidad, se producen dos situaciones bien distintas que conviene diferenciar. La primera es la de los Departamentos Ministeriales. En ellos, las IIDD asumen la gestión de la contabilidad. No puede afirmarse que este cometido sea en sentido estricto parte del control, pero sí constituye un instrumento imprescindible para su ejercicio, a efectos de verificar la adecuación de la actividad económica financiera del Ministerio con el presupuesto⁽²⁰⁾.

La segunda es la de los Organismos Autónomos en la que, aun cuando en ellos permanezca la función interventora, la gestión de la contabilidad corresponde a la administración del organismo, con lo que se precisa que la supervisión y verificación se encuentre entre las funciones de la Intervención Delegada, no solo como una parte del control financiero permanente, sino como condición necesaria y requisito de las funciones de control. Es evidente que la auditoría de cuentas se engloba dentro de estos cometidos, pero la inspección de la contabilidad no debería quedar reducida a ella. La auditoría de cuentas debe ser parte, pues, del control financiero permanente a ejercer por las IIDD, pero las funciones de éste en materia contable deben ir más allá, ya que para ejercer adecuadamente las funciones asignadas se precisa en muchas ocasiones un seguimiento puntual y continuo de la información contable.

Frecuentemente se ha utilizado la objeción de que existía una cierta contradicción

en el hecho de que a la IGAE le correspondiese al mismo tiempo la gestión y la supervisión de la contabilidad. Si en otras épocas podía haber algo cierto en esta objeción, la verdad es que carece de todo fundamento en los momentos actuales. La IGAE y las IIDD solo llevan la gestión de la contabilidad del Estado, pero, como es lógico, no la auditan. En todos los otros entes, organismos o empresas en que puedan realizar las auditorías de cuentas, la contabilidad es llevada directamente por el gestor.

Control financiero permanente sin que exista función interventora

Lo expuesto en el caso anterior podría servir de modelo asintótico al que tendiese también el control financiero permanente en los organismos y entes públicos que no cuentan con la fiscalización previa, aproximándose a dicho modelo, en mayor o menor medida, según el tipo de actividades a desarrollar y de acuerdo con las instrucciones de la IGAE.

No parece que exista impedimento legal alguno para aplicar a los organismos y entidades que cuentan exclusivamente con control financiero permanente la totalidad de los elementos analizados en el caso anterior, excepto los reparos suspensivos; incluso no hay obstáculo para que la comprobación material de la inversión, que en estos momentos figura como parte de la función interventora, se ejerza dentro del control financiero permanente y además sin que tenga que limitarse temporalmente al momento de la recepción.

Algo similar cabe afirmar en relación con las Mesas de Contratación. En aquellos organismos que tienen la consideración de administración pública, es obligatoria la asistencia del Interventor a las Mesas de contratación, aun cuando no haya función interventora, pero es que además, en el resto de organismos y entes públicos, dada la legislación comunitaria y la orientación de la recién aprobada Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, deberán constituirse procedimientos objetivos de contratación en los que existirán comisiones de valoración, que, cualquiera que sea el nombre que reciban, harán el papel de las Mesas de Contratación, a las que se podría incorporar, al menos con voz y con capacidad de hacer observaciones en el acta, siempre que lo deseara, el Interventor.

⁽²⁰⁾ Hay que señalar que los Ministerios, al no tener una personalidad jurídica propia, tampoco tienen contabilidad propia, sino que su contabilidad es tan solo una parte (la de los gastos cuya gestión se le encomienda) de la global del Estado.



El hecho de que la legislación actual permita establecer en todos los organismos con control financiero permanente un sistema parecido al que se ejerce cuando se cuenta además con la función interventora no quiere decir que haya que hacerlo en todos los casos y además de forma uniforme. Una diferencia entre la función interventora y el control financiero permanente es la mayor flexibilidad de este último. La primera es más rígida en cuanto que obliga a examinar todos los expedientes⁽²¹⁾. El control financiero permanente permite una flexibilidad mayor. De acuerdo con las características del organismo y según sea la experiencia acumulada acerca de la mejor o peor gestión, se puede graduar tanto la clase de expedientes a revisar puntualmente de forma previa, como el número y la frecuencia con que realizarla.

En cuanto a la posibilidad de introducir reparos suspensivos, habría que referirse en primer lugar a la aplicación plena del artículo 158.1, incorporando la función interventora a muchos organismos y entidades que ahora carecen de ella, en caso de que se hubiese comprobado que su gestión no era la adecuada⁽²²⁾. En segundo lugar, podría pensarse en una modificación normativa que introdujese con toda prudencia y admitiendo una gran pluralidad de situaciones distintas que habría que tipificar, algo parecido a lo que ahora se entiende por fiscalización previa. Se podría acordar, por ejemplo, que en determinadas circunstancias o para ciertas entidades la interrupción del expediente fuese solo provisional, en tanto en cuanto el consejo rector o el ministro, según los casos, decidiesen proseguir el procedimiento o corregir las anomalías.

Control financiero en aquellas entidades que no cuentan con Intervención Delegada

No se incluye en las pretensiones de este artículo examinar este tercer supuesto. No obstante y aun aceptando que en él el principal instrumento de control sería la auditoría pública, podría señalarse que quizás algunos elementos de control analizados

anteriormente podrían aplicarse explotando toda las posibilidades que tienen los comités de auditoría, cuyas funciones, tratándose de entidades públicas, deberían ir más allá de las que se ejercen en las empresas privadas.

Algunas implicaciones prácticas

Parece lógico que la adaptación progresiva de un modelo integrado de control en las IIDD exija quizás modificaciones administrativas y de procedimientos en los propios servicios centrales. Citemos dos a título de ejemplo:

1) Asignar a una sola unidad administrativa dentro de la IGAE la tarea de sentar los criterios legales en las distintas actuaciones de control⁽²³⁾.

Se ha señalado anteriormente la importancia que tiene que los criterios mantenidos en las IIDD sean los mismos sea cual sea la fase de control o el funcionario actuante. Igual o mayor razón existe para que no haya divergencia entre los criterios que imparte la Intervención General, bien estén destinados a la función interventora, bien al control financiero permanente, ya que ambas formas de control recaen en múltiples casos sobre la misma materia.

2) La no inclusión del control financiero permanente en los planes anuales de auditorías.

El hecho de que el control financiero permanente haya nacido íntimamente unido a la auditoría ha originado que se haya extrapolado el modelo del plan anual de auditorías a aquel; pero precisamente el carácter de permanente y continuo que tiene dicho control financiero, especialmente en un modelo integrado, dificulta su encasillamiento en un plan anual que puede privarle de la agilidad y vivacidad que la actividad de control debe tener en una Intervención Delegada⁽²⁴⁾. ■

⁽²¹⁾ Bien es verdad que esa rigidez se ha mitigado con la fiscalización limitada pues son solo determinados aspectos tasados por el Consejo de Ministros los que hay obligación de revisar, mientras que el resto pueden examinarse o no, y con mayor o menor amplitud al juicio del interventor.

⁽²²⁾ Debería crearse un mecanismo por el que la IGAE pudiese pasar de control más flexible a más rígido o viceversa, en función de cómo sea la gestión del organismo.

⁽²³⁾ A partir de la Circular 1/1995 y especialmente del Real Decreto 405/1996, la coordinación del control financiero posterior a la función interventora pasa de la Subdirección General de Intervención y Fiscalización de la IGAE a las subdirecciones de control financiero (hoy ONA), siendo por tanto dos las unidades administrativas encargadas de dar criterio en muchos casos sobre una misma materia.

⁽²⁴⁾ La ausencia de un plan anual de control financiero permanente en ningún caso tiene que implicar un menor control de las IIDD por la IGAE, ya que podría sustituirse por la información detallada a posteriori que aquellas diesen al centro directivo, así como por las instrucciones puntuales que este impartiese en las que se incluirían trabajos horizontales para todas o para algunas de las IIDD en función de la materia.





2

Gasto público, ciclo económico y desigualdad

Luis Ayala Cañón

Subdirector General de Estudios Tributarios
Instituto de Estudios Fiscales

1. OPCIONES DE GASTO PÚBLICO ANTE EL CAMBIO DE CICLO

Los niveles de gasto público de una economía son el resultado de la conjunción de fuerzas muy diversas. Es conocido que la toma de decisiones sobre la ponderación de las diferentes partidas de gasto en el diseño presupuestario está notablemente condicionada por la particular distribución de fuerzas en el Parlamento. La complejidad de los equilibrios necesarios para llegar a acuerdos suele restar autonomía a los encargados de la elaboración del Presupuesto. Por otro lado, en las economías industrializadas, una parte muy importante del gasto público responde a demandas estructurales, relacionadas con las características sociodemográficas de la población y los déficits estructurales en determinadas funciones necesarias para conseguir niveles suficientes de eficiencia y equidad. Esta realidad origina que los cambios interanuales en la distribución del gasto público por funciones sean, frecuentemente, muy limitados, asentándose en el tiempo una distribución del gasto muy estable.

Las necesidades de eficiencia de la economía española y las posibles respuestas que puede ofrecer la intervención pública desde el diseño presupuestario son bien conocidas. En varios de los determinantes básicos que subraya la nueva literatura del crecimiento económico las distancias respecto a los principales países de la OCDE son todavía notables. Es el caso, especialmente, de las diferencias persistentes en los stocks de capital físico, tecnológico y humano. En las tres vertientes han sido intensos los avances en

las dos últimas décadas —al menos en relación a lo sucedido en nuestro entorno más próximo—, aunque sin alcanzar la convergencia con la Unión Europea, sobre todo en capital tecnológico.

La capacidad para dar respuesta a las necesidades de mejora de la eficiencia desde el desarrollo de políticas de gasto está limitada por dos restricciones muy diferentes. Por un lado, los compromisos de estabilidad presupuestaria asumidos, aunque suavizados en los últimos ejercicios por la introducción de mecanismos de ajuste cíclico, hacen muy dependientes las posibilidades de incremento del gasto de la capacidad recaudatoria del sistema fiscal. La prolongación del ciclo expansivo hizo posible, durante la etapa reciente, el equilibrio presupuestario en un contexto de reducción de los tipos de los principales impuestos. El resultado fue el cierre de los últimos ejercicios con saldo positivo en las cuentas del Estado, animado por el mantenimiento de las cifras de ingresos públicos sobre el 40% del PIB y la caída del gasto público en torno a ese mismo nivel desde el 45% del PIB que promediaba en la primera mitad de los años noventa. A diferencia de lo sucedido con los indicadores de renta per cápita y de los factores de crecimiento anteriormente enunciados, España pasó a ocupar, junto a algunos países nórdicos, los primeros lugares de la clasificación de los países de la Unión Europea según las cifras de superávit público. El deterioro creciente de la actividad económica y la respuesta prevista de los estabilizadores automáticos obligan a pensar, sin embargo, en un cambio de escenario, en el que las posibilidades de mayores expansiones



del gasto van a estar severamente restringidas. El modo en que esta contención se traduzca o no en un mayor alejamiento en los factores clave de mejora de la eficiencia revelará la magnitud de los efectos estructurales de la apuesta anterior por la reducción de tipos impositivos y el equilibrio en las cuentas públicas.

La segunda gran restricción para el desarrollo de políticas de gasto favorecedoras de la mejora de la eficiencia tiene su origen en la posible tensión entre los objetivos de eficiencia y equidad. La expansión cobrada por las políticas de protección social ha estado sometida en las dos últimas décadas a una profunda revisión crítica, bajo el argumento de la posible generación de distorsiones en los procesos de crecimiento económico a través de efectos negativos sobre la cantidad de factores disponibles. Si bien las relaciones estadísticas entre el gasto con objetivos redistributivos y la productividad distan de ser suficientemente significativas –de la evidencia empírica disponible para varios países de la OCDE no pueden inferirse conclusiones lineales sobre la posible merma de la eficiencia económica como consecuencia de aumentos del gasto en protección social– tanto en las principales corrientes de análisis del crecimiento económico y el bienestar social como en el proceso de toma de decisiones ha arraigado la visión de un intercambio forzoso o *trade-off* entre el aumento de los gastos favorecedores de la equidad y de la eficiencia.

Desde este marco cabe preguntarse, por tanto, por las necesidades de crecimiento del gasto público que también surgen de los posibles déficits en materia de equidad. Tal como se verá en la siguiente sección, dos notas sobresalen del análisis de las tendencias en el largo plazo de la desigualdad en la distribución de la renta en España: en primer lugar, el cambio de tendencia desde un proceso continuado de reducción de las desigualdades en los años setenta y ochenta a una acusada estabilidad de los indicadores desde comienzos de los años noventa hasta el momento presente; en segundo lugar, el mantenimiento de niveles de concentración de la renta y de riesgo de pobreza muy superiores al promedio de la Unión Europea. Destaca, sobre todo, la ausencia de mejoras distributivas relevantes en un contexto de crecimiento económico y la contribución que a esa ausencia de cambios ha podido tener la reducción

de la capacidad redistributiva tanto de los instrumentos tradicionales de protección social como de la imposición progresiva.

El principal interrogante que se deduce de este cuadro distributivo es el posible retroceso que puede provocar el cambio de ciclo. Si no se consiguieron reducir las desigualdades económicas en una fase de prolongado crecimiento de la actividad económica y del empleo, los márgenes de maniobra son sustancialmente más limitados en un contexto de profunda desaceleración. Se añade a ello la emergencia de nuevas necesidades sociales ligadas a los cambios en la estructura demográfica –principalmente, la inmigración y el envejecimiento de la población– que originan que sólo para mantener la intensidad protectora actual son necesarios mayores incrementos de gasto en protección social. Desde el punto de vista de la oferta, existen, además, otras circunstancias que dificultan las mejoras de la equidad, como la creciente descentralización de servicios básicos de bienestar social, que en algunas funciones del gasto están introduciendo un fuerte componente interterritorial en el proceso distributivo.

La consecución, por tanto, de mejoras en la renta per cápita y en la distribución de la renta obligan al aumento del gasto en las dotaciones de capital físico, tecnológico y humano, y en protección social. Esta doble necesidad se enfrenta, sin embargo, a la menor dotación de recursos que impone la

Las relaciones entre el ciclo económico y la desigualdad en la distribución de la renta en España no son constantes en el tiempo





intensidad de la desaceleración de la economía española. Si la respuesta fuera una mayor contención del gasto social aumentaría sustancialmente la probabilidad de que la sociedad española se alejara todavía más de los niveles medios de bienestar social de la Unión Europea. Para calibrar el alcance de esas diferencias, en las siguientes secciones se examinan las tendencias de la desigualdad, la pérdida de capacidad redistributiva del gasto social en los últimos años y algunas de las posibles opciones presupuestarias que podrían producir mayores reducciones de la desigualdad.

2. CRECIMIENTO ECONÓMICO Y DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA EN ESPAÑA

Las relaciones entre el ciclo económico y la desigualdad en la distribución de la renta en España no son constantes en el tiempo. La disponibilidad de Encuestas de Presupuestos Familiares (EPFs) para diversos momentos del tiempo permite diferenciar el comportamiento reciente de la desigualdad en España de las tendencias vigentes durante varias décadas. Entre el estallido de la crisis económica en el primer tercio de los años setenta hasta los primeros años noventa la desigualdad disminuyó, con independencia del signo de la fase de crecimiento, mientras que desde esa fecha los indicadores de concentración de la renta apenas cambiaron. Para identificar las singularidades de lo sucedido desde mediados de los años noventa resulta necesaria la comparación con las tendencias y los factores explicativos de lo sucedido en etapas anteriores. Existe una notable evidencia empírica que confirma la reducción de las diferencias de renta entre los hogares españoles durante el período comprendido entre el primer tercio de los años setenta y el final de la década de los ochenta.

Las Encuestas de Presupuestos Familiares revelan que la crisis económica, que arrancó una vez superado el primer tercio de los años setenta y que se prolongó hasta mediados de la década siguiente, no supuso, paradójicamente, un aumento de la desigualdad en la distribución de la renta en España. Pese al contexto económico desfavorable, se registró cierta caída del porcentaje de la renta acumulada por la decila más rica y una modesta ganancia de las decilas con menor renta en el total. La aparente paradoja de la contención de la desigualdad en una etapa

de fuerte destrucción de empleo y profunda caída de la actividad económica se explica por la simultaneidad de factores muy distintos. Mientras que el crecimiento del desempleo dio origen a una pérdida de rentas de la población menos cualificada y con menos recursos, la quiebra del modelo de determinación salarial supuso aumentos muy notables de las remuneraciones. Pero, sobre todo, se registró el desarrollo tardío de instrumentos básicos del sistema de protección social y de los instrumentos tributarios más progresivos.

En la década siguiente tuvo lugar una notable reducción de la desigualdad en la distribución personal de la renta en España. Según los datos de las EPFs, se registraron importantes mejoras en los porcentajes de renta acumulada por la población con ingresos más bajos (el 10% con rentas más bajas pasó de acumular el 2,7% de la renta total en 1980 al 3,1% diez años después) y reducciones significativas también de la proporción de renta acumulada por la población más rica (el porcentaje correspondiente a la decila con mayor renta pasó del 25,4% en 1980 al 23,9% en 1990). En la segunda mitad de los años ochenta, la recuperación de la actividad económica dio origen a una notable recuperación de empleo, aunque en una parte importante de carácter temporal, y, sobre todo, se registraron notables aumentos del gasto social, con un tardío repunte al final de la década. El resultado fue una importante reducción de la concentración de la renta en la sociedad española, en un período, además, en el que la mayoría de los países de la OCDE vieron cómo aumentaba la desigualdad.

Los cambios en la distribución de la renta desde comienzos de los años noventa son menos conocidos. Desde que se superó el ecuador de dicha década, la economía española mostró un notable ritmo de crecimiento, claramente por encima del promedio de la Unión Europea, que se detuvo bruscamente al comienzo del último tercio de la presente década. De este crecimiento diferencial y, sobre todo, de la intensidad mostrada por el crecimiento del empleo –según los datos de la Encuesta de Población Activa, la tasa de paro, desde valores cercanos a uno de cada cuatro activos en 1994, llegó a descender a valores inferiores al 8,5%– cabría inferir, a partir de los hechos estilizados anteriormente comentados –reducciones de la desigualdad en las



fases expansivas de la economía española— una mejora del proceso distributivo.

Cuadro 1
Evolución de la desigualdad de la renta disponible ajustada

	1990	2006
P90/P10	3,79	4,03
Gini	0,3013	0,3017

Fuente: Elaboración propia a partir de la *Encuesta de Presupuestos Familiares*

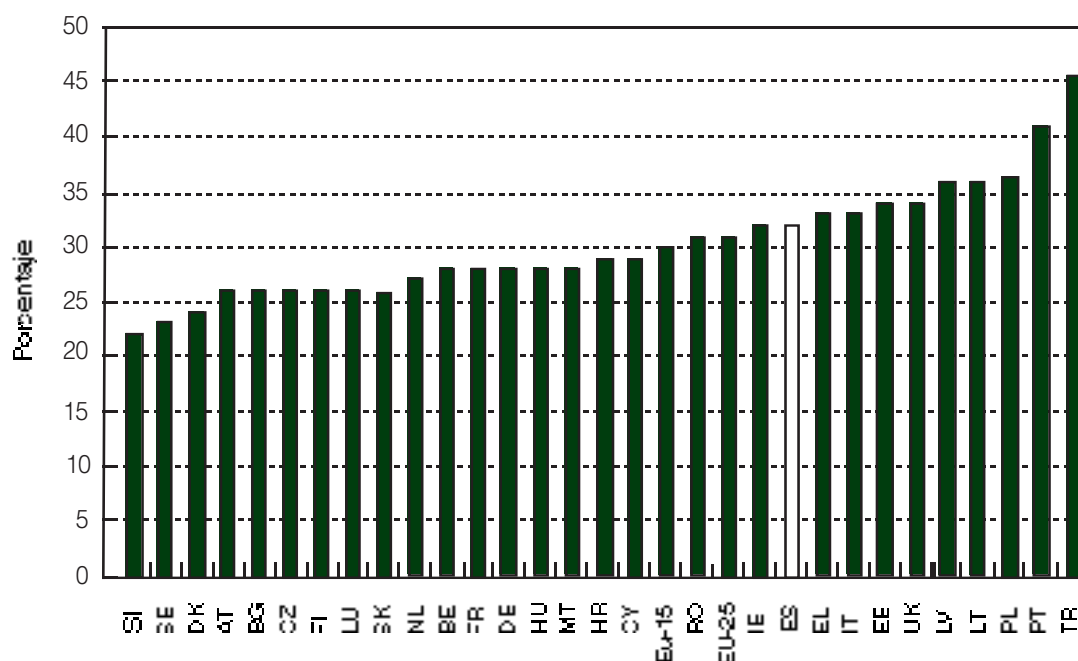
Los datos disponibles revelan, sin embargo, que ese crecimiento no fue suficiente para seguir avanzando en la reducción de la desigualdad. Los indicadores de concentración de la renta más recientes son muy similares a los que existían a principios de los años noventa (Cuadro 1). La explotación de la única fuente que ofrece información homogénea para el conjunto del período —la Encuesta de Presupuestos Familiares— muestra que la variación en la última década y media de los principales indicadores de desigualdad fue muy moderada, encontrando incluso signos de leve aumento cuando la desigualdad se mide como la distancia entre las rentas más altas y las más bajas.

La información disponible parece revelar, por tanto, un truncamiento del proceso continuado de reducción de las diferencias de renta entre los hogares españoles. Este cambio de tendencia no significa que la desigualdad haya aumentado en el tiempo, sino que ha dejado de reducirse. El crecimiento económico registrado desde mediados de los años noventa y la notable creación de empleo que le acompañó no habrían dado lugar, por tanto, a importantes reducciones de la desigualdad. Se quebraría así la tendencia a la reducción de la desigualdad, en vigor al menos desde los primeros años setenta hasta el comienzo de los años noventa. Consecuencia de ello sería también la detención del proceso de convergencia en los niveles medios de equidad, permaneciendo los indicadores de desigualdad en niveles superiores al promedio europeo y muy por encima de los países nórdicos y centroeuropeos (Gráfico 1).

3. EL EFECTO REDISTRIBUTIVO DEL GASTO PÚBLICO

El freno en la reducción de la desigualdad en un contexto general de crecimiento económico es el resultado de distin-

Gráfico 1
Indicadores de desigualdad en la Unión Europea, 2005
(Índice de Gini)



Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat New Cronos database





tos procesos. Las desigualdades en la distribución de la renta entre los hogares son el resultado del reparto inicial de las rentas primarias y de la posterior corrección por medio de la intervención pública. El hecho de que la desigualdad no disminuyera en un contexto de intensa recuperación de empleo responde a diferentes razones. La permanencia de una proporción no desdeñable de trabajadores en situaciones de riesgo de pobreza, debido a la insuficiencia de los ingresos para hacer frente a las cargas familiares, pone en cuestión la arraigada imagen del empleo como principal fuente de bienestar social. El análisis de las fuentes de renta revela, en cualquier caso, que dentro del ámbito laboral, el principal factor determinante de la ausencia de grandes cambios en la desigualdad en un contexto de crecimiento económico intenso ha sido el singular comportamiento de la distribución salarial. Desde la perspectiva agregada, destaca la falta de simetría entre el ritmo de crecimiento del empleo y el registrado por las rentas salariales. A diferencia de etapas anteriores, el crecimiento de las remuneraciones medias fue menor que el del empleo. Por otro lado, se registraron algunos cambios importantes en la estructura salarial que impiden hablar de un efecto de arrastre relevante de los salarios más bajos al hilo del ciclo expansivo. Aunque disminuyeron las diferencias entre la parte inferior y la central de la distribución salarial, aumentaron también las distancias entre esta última y el grupo con mayores remuneraciones.

Además de lo sucedido en el mercado de trabajo, el otro gran factor determinante de la distribución de la renta disponible de los hogares españoles en la última década han sido los cambios en la capacidad redistributiva del gasto público y, muy especialmente, de los principales instrumentos de transferencia de rentas. Dado que las distintas reformas registradas desde mediados de los años noventa en el impuesto sobre la renta, si bien mantuvieron la progresividad, dieron origen a pérdidas de recaudación –limitando, con ello, su efecto redistributivo–, la única vía para que se hubieran conseguido mejoras en los niveles de equidad de la sociedad española tendría que haber sido un avance sustancial de la capacidad redistributiva del gasto social. Ésta podría haberse manifestado en forma de aumento de los niveles de gasto o de su incidencia redistribu-

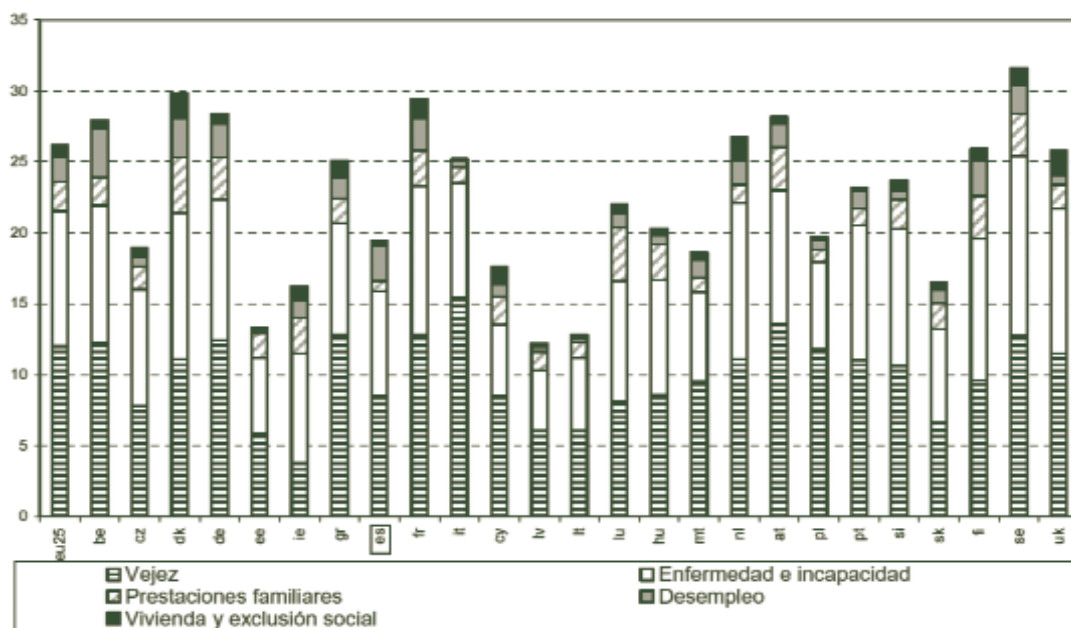
butiva. Las cifras de gasto social relativo han tendido a la baja, sin embargo, con porcentajes sobre el PIB en la actualidad (cerca del 20%) inferiores a los niveles máximos que se registraron en el primer tercio de los años noventa (24,4%). Tales porcentajes quedan lejos de los de la Unión Europea, según datos recientes de Eurostat, al presentar España un nivel de esfuerzo relativo que supone sólo un 76,5% del promedio de la UE-27 y que sólo se eleva al 78% cuando el gasto social se mide en términos per cápita en paridades de poder adquisitivo.

En el ámbito específico de las transferencias monetarias destaca el menor crecimiento registrado desde mediados de los años noventa que el de etapas anteriores. Las prestaciones contributivas presentaron un ritmo de crecimiento notablemente más moderado, ya que aunque las cifras muestran que el volumen total ha ido alcanzando máximos históricos año a año –con la excepción de la segunda mitad de la década de los noventa– hasta alcanzar en la actualidad una cifra cercana a los diez millones de prestaciones –incluyendo las asistenciales–, el crecimiento ha sido mucho más pausado desde los primeros años noventa que en la década anterior. La tasa media de crecimiento anual del número de prestaciones en el período 1982-92 (3,5% anual) casi duplicó la del período 1993-2006 (1,3%). Pero, sobre todo, al menor crecimiento del número de prestaciones sociales monetarias se añade el distanciamiento de sus cuantías del nivel medio de renta de la población española. Mientras que entre 1982 y 1992, el cociente entre la pensión media y el PIB per cápita descendió desde el 44,2% al 40%, en los quince años siguientes esa relación disminuyó hasta el 37%.

El menor crecimiento del número de prestaciones y el mayor alejamiento de las rentas medias que en las etapas precedentes explicarían, por tanto, que los efectos de las prestaciones sociales sobre la distribución de la renta hayan sido inferiores a los de las dos décadas anteriores. Tal resultado se observa cuando se analiza la información sobre la renta de los hogares y la incidencia redistributiva de las prestaciones sociales. Si bien se sigue confirmando que las prestaciones sociales tienen un claro efecto reductor de la desigualdad, esa capacidad para reducir la desigualdad se ha reducido con el tiempo.



Gráfico 2
Gasto en protección social en relación al PIB, 20



Fuente: ESSPROS

En síntesis, mientras que en las décadas de los años setenta y ochenta las políticas redistributivas tuvieron un papel determinante en la distribución de la renta en España, con un papel compensador —en las etapas de destrucción de empleo— o de refuerzo —en los momentos expansivos— de los efectos del ciclo económico, desde comienzos de los años noventa el nuevo patrón distributivo en España se habría caracterizado por la relativa estabilidad en la desigualdad de las rentas de mercado sin mejoras visibles en la capacidad redistributiva de las prestaciones monetarias. Este doble proceso explicaría el freno en la reducción de la desigualdad, después de varios años de contención de ésta, en el citado contexto de crecimiento de la actividad económica y del empleo.

4. DILEMAS PRESUPUESTARIOS

Los límites observados en la capacidad redistributiva del gasto público en un contexto de prolongado crecimiento económico introducen abundantes interrogantes sobre las opciones presupuestarias de mejoras de la equidad en un contexto de profunda desaceleración económica. Mientras que algunas funciones del gasto social tendrán

que aumentar forzosamente como consecuencia del cambio cíclico, como las prestaciones por desempleo y algunos elementos del subsistema asistencial, las posibilidades de expansión de otros componentes del gasto redistributivo, y más específicamente del sistema de prestaciones sociales, están mucho más restringidas.

En una amplia agenda de los posibles objetivos que hipotéticamente podrían conducir a una mayor corrección de la desigualdad en la distribución de la renta, destacan algunos ámbitos donde se podrían concentrar los mayores esfuerzos. Existen, al menos, dos rasgos del actual diseño del gasto público que dificultan una mayor corrección de las desigualdades. Se trata de las dificultades de los perceptores de prestaciones sociales para mantener su posición relativa en la distribución de la renta y de la existencia de diferencias importantes en la incidencia redistributiva de algunos gastos sociales, tanto territoriales como por grupos de población.

En relación al primero de esos ámbitos, las series disponibles revelan una mejora sistemática de la capacidad adquisitiva de las pensiones medias, tanto si se comparan con la evolución de los precios como con el





salario mínimo interprofesional. Esta mejora, sin embargo, no garantiza por sí sola reducciones de la desigualdad. Para que esto sea así, debe producirse también un proceso de mejora respecto a las rentas medias del conjunto de la población. Como se señaló anteriormente, los datos disponibles revelan que las prestaciones sociales no sólo no han podido seguir el ritmo de crecimiento de las rentas medias sino que desde mediados de los años noventa, su evolución ha estado marcada por el alejamiento de esos valores. Cabe discutir, por tanto, siempre desde la perspectiva de la equidad, la posible introducción de sistemas de actualización –vigentes en algunos países– que pudieran tomar como referencia las rentas medias para actualizar las cuantías de las prestaciones. El riesgo evidente de esta medida es que, si bien podría evitarse la pérdida de incidencia redistributiva de las prestaciones en los ciclos expansivos, podría registrarse un descenso real de las cuantías en fases recesivas, produciendo posibles pérdidas de bienestar social.

El segundo límite en el diseño actual del gasto con objetivos redistributivos es la acusada dispersión de su incidencia por grupos de población y territorios. La incidencia redistributiva de las prestaciones sociales difiere considerablemente según se trate de población activa e inactiva, con mayor protección esta última, tipos de hogar y territorios. Parece obligada una mayor articulación de los distintos gastos, que podría apoyarse en una homogeneización parcial de las cuantías de las prestaciones, y, sobre todo, la introducción de algún instrumento que permita cierta armonización también de algunas prestaciones diseñadas íntegramente por los gobiernos territoriales. La cobertura recibida por los hogares con menores ingresos difiere en cada comunidad Autónoma y las desigualdades observadas no resultan ajenas a las diferencias en los recursos presupuestarios territoriales.

Los avances en las dos líneas señaladas no están exentos de costes importantes. El esfuerzo presupuestario necesario para que algunas de estas iniciativas cristalicen impone la búsqueda de alternativas óptimas desde la doble perspectiva de la eficiencia y la equidad. Es evidente, sin embargo, que en el actual contexto de desaceleración económica y de límites al alza de los tipos impositivos las posibilidades de crecimiento del gasto están restringidas. Por otro lado, la recomposición del gasto

primando el aumento del gasto social podría generar, en caso de que afectara a las funciones determinantes de un mayor crecimiento económico a largo plazo, un freno importante en las posibilidades futuras de mejora de la convergencia con la Unión Europea.

Se trata, en cualquier caso, como en cualquier intento de aritmética presupuestaria, de ordenar prioridades e intentar canalizar las preferencias sociales a través de aquellas iniciativas que mejor reflejan los objetivos de bienestar social de la ciudadanía. Algunos de los análisis más recientes de los efectos electorales de la política fiscal revelan, contra lo que hubiera sido previsible décadas atrás, que los gobiernos que realizan ajustes fiscales no siempre son castigados por los votantes. Del modo en que se asuma una u otra opción y del diseño elegido para la distribución del presupuesto dependerá que el cambio de ciclo en la economía española no se traduzca en mayores aumentos de la desigualdad. ■

Los límites observados en la capacidad redistributiva del gasto público en un contexto de prolongado crecimiento económico introducen interrogantes sobre las opciones presuéstarias de mejoras de la equidad en un contexto de desaceleración económica



3 La aplicación de los nuevos planes generales de contabilidad en las entidades del sector público empresarial

Manuel Fresno Castro
Auditor Nacional Director de Equipos

Mónica García Sáenz
Jefa de Área de Normas Contables del Sector Público Empresarial

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este artículo consiste, por un lado, en exponer los criterios para la elaboración del balance de apertura del ejercicio 2008, exponiendo los ajustes más habituales a que deberá enfrentarse una entidad pública que deba aplicar los nuevos planes contables para, a continuación, exponer los requisitos exigidos en cada uno de los planes (general o de pymes) respecto a la información a incluir en la Memoria de las cuentas de 2008 en relación con la primera aplicación de los mismos. Con carácter previo a la descripción de las reglas generales y específicas para la primera aplicación de los nuevos planes, comenzaremos analizando cómo afectará su entrada en vigor a las entidades del Sector Público Empresarial (en adelante, SPE).

Como es sabido, el artículo 121.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece que las entidades que integran el SPE (entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles estatales, y entidades de derecho público y consorcios con personalidad jurídica que no formen parte del sector público administrativo) deben aplicar los principios y normas de contabilidad recogidos en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad de la empresa española, así como sus adaptaciones y disposiciones que lo desarrollan. En la actualidad, y una vez que la citada referencia al Plan General de Contabilidad debe entenderse bifurcada por la posibilidad de aplicar o bien el Plan General de Contabilidad,

aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC 2007), o bien el PGC para PYMES aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC Pymes), a partir de la entrada en vigor de ambos planes contables para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 las entidades que forman parte del SPE pueden encontrarse en alguna de las siguientes cuatro situaciones:

- a) Entidades del SPE que, en función de su tamaño, deben elaborar sus cuentas anuales de acuerdo con los modelos normales recogidos en la tercera parte del PGC 2007.
- b) Entidades del SPE que deben aplicar el PGC 2007 pero que, a diferencia de las anteriores, *pueden* formar balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en *modelo abreviado*, no siendo además en estos casos necesario elaborar el ahora denominado "Estado de flujos de efectivo". Estas entidades serán aquellas que, durante dos ejercicios consecutivos, reúnan, a la fecha de cierre, al menos dos de las circunstancias señaladas en el apartado I.4º a) de la tercera parte del PGC 2007. Estas entidades podrán además elaborar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada en los casos del apartado I.4º b). Cabe señalar que, de acuerdo con el Inventario de Entidades del SPE (INVESPE), aproximadamente el 20% de dichas entidades vienen presentando cuentas anuales según el modelo abreviado del antiguo plan contable (PGC 1990).





c) Entidades del SPE cuyo tamaño no supere las cifras establecidas a efectos del balance abreviado y no estar incursas en alguna de las situaciones previstas en el art. 2.2 del R.D. 1515/2007, pueden aplicar, *de manera voluntaria*, el PGC Pymes.

d) En último lugar, y si bien no es previsible que se aplique a prácticamente ninguna entidad que

forme parte del SPE, el R.D. 1515/2007 también establece criterios específicos para las ahora denominadas “microempresas”, previendo un tratamiento muy simplificado para el registro contable de las cuotas de arrendamiento financiero y del impuesto sobre sociedades.

Se recogen en el siguiente cuadro los anteriores límites:

	PGC aprobado por R.D. 1514/2007, de 16 noviembre		PGC Pymes aprobado por R.D. 1515/2007, de 16 noviembre	
	Balance, ECPN y Memoria abreviados	Cuenta de P y G abreviada	Pymes	Microempresa
Activo (€)	2.850.000	11.400.000	2.850.000	1.000.000
Cifra de negocios (€)	5.700.000	22.800.000	5.700.000	2.000.000
Nº medio de trabajadores	50	250	50	10

Como hemos señalado, no deberán superarse al menos dos de los anteriores límites al cierre del ejercicio y, además, deberán mantenerse durante dos ejercicios consecutivos. Respecto a la aplicación de los mismos, el ICAC, en la consulta nº 2 del BOICAC 73 de marzo de 2008, ha aclarado que a efectos de la aplicación de los límites a los que se refiere el artículo 175 del TRLSA para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados y, consecuentemente, para la dispensa de la obligación de someterse a auditoría (*privada*) de cuentas anuales (artículo 176 del TRLSA, en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada), dichos límites no deberán calcularse a partir de los saldos de la información comparativa, sino a partir de los saldos de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente. En el caso de concurrir la circunstancia de que la empresa pública se constituyera en el ejercicio 2008, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 175.

2. LA TRANSICIÓN AL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD: EL PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DEL BALANCE DE APERTURA

La disposición transitoria de 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 establece que, a efectos de elaboración de las cuentas anuales del ejercicio 2008, las empresas deberán realizar un balance de apertura al comienzo de dicho ejercicio. Este balance se elaborará de acuerdo con los criterios y definiciones recogidos en el reformado Título III, del Libro primero del Código de Comercio, artículos 34 a 41 y en el PGC 2007.

Por lo que respecta a los entidades que aplican el PGC 2007, las disposiciones transitorias primera a cuarta del R.D. 1514/2007 establecen las reglas generales para la aplicación retroactiva de los criterios contenidos en el Plan y la elaboración del balance de apertura (D.T.1ª), así como las excepciones a la regla general de primera aplicación (D.T.2ª) y las reglas específicas aplicables a las ahora denominadas combinaciones de negocios (D.T.3ª) –básicamente fusiones o escisiones de empresa–. En concreto, la D.T. 1ª dispone que “*los criterios contenidos en el PGC 2007 deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera*”. Dichas disposiciones reproducen un régimen de primera aplicación relativamente similar al contenido en los reglamentos



comunitarios que han venido adoptando las Normas Internacionales de Contabilidad /Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF) estableciendo, con carácter general y como posteriormente se analizará, un ajuste contra una cuenta de reservas por el importe resultante de la aplicación retroactiva de los nuevos criterios, una vez descontado el correspondiente efecto impositivo.

En cuanto a las entidades del SPE que apliquen de manera voluntaria el nuevo PGC Pymes, la D.T.1ª del R.D.1515/2007

establece las reglas generales para su primera aplicación que, al igual que en el caso anterior, deberán aplicarse de manera retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de dicho Real Decreto. Cabe destacar que, a diferencia del caso anterior, no se permite para este tipo de entidades de reducida dimensión la posibilidad de presentar información comparativa de 2007.

En el siguiente cuadro se sintetiza el contenido de las D.T.1ª y 2ª del R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre:

Norma	Contenido
<p>Reglas generales para la transición contenidas en la D.T. 1ª Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y D.T. 1ª Real Decreto 1515/2007</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Aplicación retroactiva de los criterios del PGC 2007, con las excepciones señaladas en la D.T. 2ª y 3ª. – Elaboración de un BALANCE DE APERTURA del primer ejercicio en que se aplica el PGC 2007 conforme a las siguientes reglas: <ul style="list-style-type: none"> • Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el nuevo PGC (asientos de reconocimiento) y darse de baja todos aquéllos cuyo reconocimiento no permite el nuevo PGC (asientos de baja). • Deberán reclasificarse los activos y pasivos de acuerdo con las nuevas definiciones y criterios (asientos de reclasificación). • Se puede optar por mantener los valores contables de los elementos patrimoniales según los principios y normas del PGC 1990, o bien valorar <u>todos</u> ellos según el PGC 2007 (asientos por cambio de valor). No obstante, los instrumentos financieros que deban ahora valorarse a valor razonable, necesariamente figurarán por dicho valor en el balance de apertura. • La contrapartida de los ajustes se realizará con carácter general contra reservas (aunque en ocasiones los criterios del PGC 2007 exigen la utilización de otras partidas). A estos efectos podremos utilizar una divisionaria de la cuenta 113, por ejemplo la cta. 1131 “Reservas Voluntarias por Ajustes de transición al PGC 2007” <p>PGC Pymes: son de aplicación las mismas reglas.</p>
<p>Excepciones a la aplicación retroactiva de los criterios del PGC 2007 contenidas en la D.T. 2ª 1. R.D. 1514/2007 y D.T. 2ª 1. R.D. 1515/2007</p>	<p>La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Las diferencias de conversión acumuladas por la aplicación a 1 de enero de 2008 de la norma de registro y valoración sobre conversión de cuentas anuales en moneda extranjera a moneda de presentación podrán registrarse en la cuenta de reservas voluntarias (imputándose, en caso contrario, a la cuenta 135 Diferencias de Conversión).





Norma	Contenido
	<ul style="list-style-type: none"> - No será obligatoria la aplicación retroactiva de la norma de registro y valoración de transacciones con pagos basados en acciones. - Designación inicial de instrumentos en la categoría de “Valor razonable con cambios en P y G”. - Inclusión de activos financieros en la categoría de “Inversiones mantenidas a vencimiento”. - Las provisiones de desmantelamiento, retiro, u otras asociadas al inmovilizado se calcularán por su valor actual a la fecha del balance de apertura. - Podrá no aplicarse de manera retroactiva el criterio de capitalización de gastos financieros en inmovilizados y existencias. <p>PGC Pymes: son de aplicación la primera y última regla.</p>
<p>Prohibiciones a la aplicación retroactiva del PGC 2007 contenidas en la D.T. 2ª 2. R.D. 1514/2007 y D.T. 2ª 2. R.D. 1515/2007</p>	<p>Se prohíben las siguientes actuaciones, con carácter general:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reconocer activos o pasivos financieros no derivados que ya se hubieran dado de baja conforme al PGC 1990. - Contabilizar coberturas contables que no cumplan las condiciones para serlo. - Realizar estimaciones (ej.: nº de años de vida útil, valor residual, métodos de amortización) distintas de las que se realizaron en su día (ej.: modificar la vida útil de los elementos). - Aplicar de manera retroactiva los criterios contables de activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta (a <i>sensu contrario</i>: deberemos aplicar los nuevos criterios de manera prospectiva, y a partir de la información disponible a la fecha del balance de apertura, no pudiendo por tanto reflejar a 1 de enero de 2008 activo o pasivo alguno en el nuevo subgrupo 58). <p>PGC Pymes: son de aplicación la primera y tercera regla.</p>

A partir de las anteriores reglas, podemos sistematizar en cuatro grandes grupos los asientos que deberán practicarse sobre balance de apertura del ejercicio 2008:

- **Asientos de reconocimiento**, contra una cuenta de reservas, salvo que de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC 2007 deban utilizarse otras partidas, de todos los activos y pasivos cuyo registro se exige por el nuevo PGC.

- **Asientos de baja o eliminación**, contra una cuenta de reservas, salvo que de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC 2007 deban utilizarse otras partidas, de todos aquellos activos y pasivos que no cumplen los requisitos de reconocimiento

contenidos (fundamentalmente) en el *Marco Conceptual*.

- **Asientos de reclasificación**, para adecuar las denominaciones de los diferentes elementos patrimoniales a las nuevas definiciones, así como clasificarlos conforme a los nuevos criterios.

- **Asientos por cambios de valor**, en caso de que se ejercite la opción de valorar los activos y pasivos conforme a los nuevos criterios, en lugar de mantener la valoración que tenían asignada de acuerdo con las normas del PGC 1990. En caso de que la entidad decida ejercitar esta opción, afectará a la totalidad de los elementos patrimoniales.

El ICAC, en su consulta nº 2 del BOICAC 72, de enero de 2008 establece que,

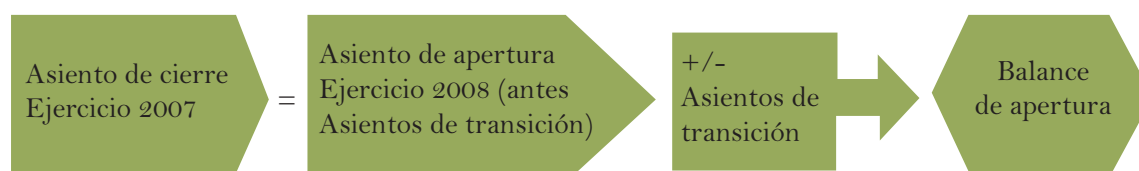


teniendo en cuenta el adecuado seguimiento a que deben conducir los libros contables, así como su carácter probatorio, los ajustes derivados de la transición deben seguir las siguientes pautas:

a) La fecha a la que se han de referir los ajustes que deben incorporarse en el Libro Diario será la del inicio del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad, es decir, del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, incluso en los casos en que se vayan a formular cuentas anuales incluyendo información comparativa.

b) Los asientos que deben realizarse para la elaboración del balance de apertura deberán permitir identificar claramente el *origen de los diferentes ajustes* (reconocimiento, baja, reclasificación y cambios de valor). A estos efectos, se podrían realizar en dos etapas:

- Realizar el asiento de apertura de acuerdo con los saldos de cierre del ejercicio anterior al de primera aplicación.
- Incorporar los asientos de ajustes a los anteriores saldos para, a continuación, confeccionar el balance de apertura al que se refiere la D.T. 1ª del R.D. 1514/2007.



En el caso de que la empresa vaya a formular información comparativa adaptada a los nuevos criterios, los ajustes a practicar para elaborar el balance inicial del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, serán los necesarios para reflejar los saldos de activos, pasivos y patrimonio neto que resultan en dicha fecha de aplicar los nuevos criterios desde el inicio del ejercicio anterior (este tercer apartado no es de aplicación a aquellas empresas que hayan optado por aplicar el PGC Pymes ya que, como hemos señalado, en dicho Plan no se prevé la posibilidad de elegir como fecha de transición una anterior a la del balance de apertura del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008).

3. AJUSTES MÁS IMPORTANTES QUE AFECTAN AL BALANCE DE APERTURA

Una vez expuesta la metodología a seguir para la elaboración del balance de apertura, analizaremos en este apartado algunos de los principales ajustes o reclasificaciones que surgirán en dicho balance de apertura como consecuencia de la aplicación de los nuevos criterios y definiciones contables.

3.1 Operaciones de inmovilizado:

a) **Inmovilizado Intangible (NRVº 5 y 6ª PGC 2007).**

El reconocimiento de los ahora denominados “intangibles” (antiguamente inmovilizado inmaterial) exige, en el nuevo PGC, además del cumplimiento de los requisitos previstos en el *Marco Conceptual* para todo tipo de activos (estar controlado por la entidad, cumplir los requisitos de probabilidad en la obtención de beneficios o rendimientos económicos en el futuro y gozar de una valoración fiable) el requisito de que sea identificable, es decir, que o bien sea separable y susceptible de negocios jurídicos sobre el mismo, o bien que proceda de derechos legales o contractuales. Esto supone que no pueden figurar en el balance de apertura como intangibles las partidas que hayan sido generadas internamente, como las marcas o listas de clientes por lo que deberán ser dados de baja en el caso en que se hubieran reconocido en el activo del balance antes de la entrada en vigor del PGC 2007. Por otro lado, puede haber intangibles de vida útil indefinida (ej: una licencia que pudiera renovarse constantemente a un coste que no se considere significativo), que, en consecuencia, no serán objeto





de amortización, pero sí pueden serlo de corrección valorativa por deterioro. Esto supone que la amortización acumulada de estos intangibles a la fecha de transición, debería eliminarse, en nuestra opinión, contra el correspondiente activo.

Gastos de investigación y desarrollo: El nuevo PGC sigue permitiendo la activación de los gastos de investigación siempre que se cumplan los requisitos de individualización por proyectos y de éxito técnico ya contemplados en el PGC 1990. Éste es uno de los pocos criterios en los que el PGC 2007 se aparta de las NIC/NIIF, que exigen, con carácter general, su imputación a resultados en el ejercicio en que se devengan. En la cuarta parte del Plan se prevén cuentas separadas para el reflejo de estos intangibles (200 *Investigación* y 201 *Desarrollo*), por lo que habrá que desdoblar la antigua cuenta 210 en ambos conceptos. Los gastos de investigación y los de desarrollo se amortizarán durante su vida útil, entendiendo que para la investigación es un máximo de 5 años (en principio, desde la fecha de su activación) y para el desarrollo *se presume* también un periodo de 5 años, pudiendo en este caso determinar la entidad otro distinto.

Fondo de comercio: Sólo podrá figurar en el balance el fondo de comercio si ha sido objeto de adquisición onerosa en el marco de una operación de combinación de negocios, por lo que no se deberán mantener en cuentas los fondos de comercio generados internamente por la entidad tras la fecha de adquisición. De acuerdo con los nuevos criterios el fondo de comercio no se amortiza, aunque debe someterse, al menos anualmente, a corrección valorativa por deterioro. Este deterioro será en todo caso irreversible y deberá registrarse directamente contra la cuenta 204, en la que figura contabilizado dicho fondo. En línea con lo anterior, el apartado 4.f) de la D.T. 3ª prevé que en el balance de apertura la amortización acumulada del fondo de comercio se dé de baja contra el propio fondo. Si fuera procedente se dotará el oportuno deterioro a dicha fecha, con ajuste a reservas.

b) Inmovilizado Material (NRVº 2 y 3ª PGC 2007).

Obligaciones por desmantelamiento o retiro del inmovilizado: Según el PGC 2007 forman parte del valor inicial de

los elementos de inmovilizado el valor actual de las obligaciones asumidas por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asientan los activos, registrándose como contrapartida una provisión que será actualizada cada año por el efecto ocasionado por el descuento financiero. En el PGC 1990 dichas obligaciones no figuraban en el pasivo, sino que año a año se dotaba una provisión para riesgos y gastos, por lo que en el balance de apertura deberán incluirse estas provisiones pudiendo ser valoradas por el valor actual en la fecha de transición de las obligaciones por retiro. Además debe estimarse el importe que se habría activado en el momento en que surgió el pasivo por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre dicho importe.

Capitalización de gastos financieros: en la normativa contable actual, se incluyen, en todo caso, en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material. Se exige además que se trate de activos que necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de funcionamiento y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción. El PGC 1990 se limitaba a permitir dicha opción, sin incluir referencia alguna al plazo de un año relativo a la entrada en condiciones de funcionamiento.

En cuanto a los elementos de inmovilizado que ya figuraban en el balance de la entidad antes de la entrada en vigor del nuevo PGC, y en aplicación del apartado 1.d) de la D.T. 1ª del R.D. 1514/2007, si una entidad capitalizó gastos financieros devengados en su momento, cumpliendo para ello los requisitos que fijaba el PGC 1990, puede optar por mantener dicho valor en el balance de apertura. Lo mismo sucede con aquéllos casos en que la entidad, haciendo uso de la opción permitida por el PGC 1990, decidió no incorporar los gastos financieros devengados al precio de adquisición o coste de producción de los inmovilizados.

Por otro lado, y en aplicación en este caso del apartado 1.e) de la D.T. 2ª, se excepciona de la regla general de retroactividad al criterio de capitalización de gastos



financieros incluido en la NRV 2ª.1 (para el inmovilizado) y NRV 10ª.1 (para existencias), dando opción a la empresa de aplicarlo o no en la determinación del valor inicial de los respectivos bienes. En caso de que la entidad decida aplicar el criterio retroactivo, el ajuste se efectuará dando de baja la parte de valor del elemento de inmovilizado correspondiente a gastos ahora no admitidos. La contrapartida del ajuste será la cuenta de reservas de transición, debiéndose tener en cuenta, en todo caso, el recálculo de las cuotas de amortización.

Valoración posterior de los elementos de inmovilizado material: si bien en este apartado las diferencias entre ambos planes no son muy significativas (no se ha incluido en el plan la opción que recogen las NIC/NIIF de revalorización del inmovilizado), sí cabe señalar aquí que debido a que el *Marco Conceptual* dispone que para los activos sometidos a reversión la vida útil será el periodo que dura la concesión o la vida económica⁽¹⁾ si fuera menor, desaparece el denominado “fondo de reversión”, que deberemos por tanto dar de baja en la apertura del ejercicio.

Por otro lado, y dado que la vida útil, el valor residual y el método de amortización utilizado son magnitudes estimadas, de acuerdo con la D.T. 2ª del R.D. 1514/2007, las estimaciones efectuadas en el balance de apertura deben ser coherentes con las realizadas en su día.

En cuanto a las correcciones valorativas por deterioro (provisiones por depreciación del PGC 1990) éstas siguen calculándose de manera similar a los criterios anteriores, comparando el valor contable del elemento con su importe recuperable, entendido éste como el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta y el valor en uso (valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados derivados de dicho activo). En el caso de las entidades públicas puede suceder que el valor en uso de algunos activos sea nulo, por lo que el llamado “test de deterioro”, que deberemos calcular al menos al cierre

del ejercicio, se realizará a través de su valor razonable (habitualmente valor de mercado) menos costes de venta.

Por último, cabe destacar que en el PGC 2007 se introduce en relación con el deterioro el concepto de “Unidad Generadora de Efectivo”, que se define como el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo, y que permite la corrección del deterioro de un grupo de elementos, cuando éste no puede ser calculado de forma individualizada para cada uno de ellos. Será por tanto también necesario definir las UGEs existentes en las correspondientes entidades públicas.

Inversiones efectuadas sobre activos arrendados o cedidos en uso indisolublemente unidas a los mismos: siempre que cumplan la definición de activo del *Marco Conceptual*, se califican en el nuevo PGC como inmovilizado material y no intangible –como sucedía en el PGC 1990–, por lo que habrá que proceder a su reclasificación en el balance de apertura. La amortización de estos elementos se practicará durante su vida útil, que será o bien el periodo que dure el contrato de arrendamiento o el acuerdo de cesión (incluidas las prórrogas si existe evidencia de que se van a producir), o bien la vida económica de los elementos en que se materializan las inversiones si fuera menor.

c) Inversiones inmobiliarias (NRVº 4ª PGC 2007).

Las inversiones inmobiliarias se definen en la quinta parte del PGC 2007, *Definiciones y relaciones contables*, subgrupo 22, como aquellos activos no corrientes de naturaleza inmobiliaria que se poseen para generar rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios (distintos del alquiler, según consulta nº 9 del BOICAC 74, de junio 2008), o bien para fines administrativos o para su venta en el curso ordinario de las operaciones (siempre que la venta de inmuebles no forme parte de las actividades ordinarias de la entidad). Los inmuebles que reúnan dichas características deben ser por tanto reclasificados en el balance de apertura en la rúbrica de “Inversiones inmobiliarias”, de manera que luzcan de forma separada dentro de la agrupación de activo no corriente. La entidad deberá, por tanto, identificar los locales comerciales, edificios y simila-

⁽¹⁾ El nuevo PGC y el PGC Pymes definen la vida útil como el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo, mientras que la vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios. La amortización se practica en función de la vida útil de los bienes.





res que sean de su propiedad y mantenga o tenga previsto alquilar, a efectos de su reclasificación en esta categoría.

d) Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta (NRV° 7ª)

La calificación de este tipo de activos constituye una novedad en el PGC 2007, y es de carácter obligatorio cuando el valor contable de un determinado activo o conjunto de activos y pasivos asociados se vaya a recuperar fundamentalmente a través de su enajenación (en lugar de por su uso continuado en la actividad), y siempre que se cumplan una serie de requisitos establecidos en la NRV° 7ª relativos al carácter inmediato y altamente probable de su venta. Respecto a estos bienes dicha norma establece que deberán aparecer en un subgrupo independiente (el 58) dentro del activo corriente, y que no serán objeto de amortización, aunque sí se efectuarán, en su caso, las oportunas correcciones valorativas por deterioro. Debido a que la D.T. 2ª del R.D. 1514/2007 prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de esta norma, las entidades la aplicarán a operaciones posteriores a la fecha de transición, por lo que en el balance de apertura no figurará dicho subgrupo 58.

Por lo que respecta a las Pymes, y si bien es cierto que el PGC 2007 es de carácter supletorio cuando una determinada operación que realicen estas entidades no esté prevista en su plan específico, el artículo 3º del R.D. 1515/2007 señala que en ningún caso serán aplicables a las Pymes los criterios relativos a activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta.

3.2. Arrendamiento financiero (NRV° 8ª PGC 2007)

En el balance de apertura, los bienes objeto de arrendamiento financiero deben aparecer clasificados en función de su naturaleza, es decir, como inmovilizado material o intangible según corresponda, debiendo ser objeto de eliminación la cuenta 217 *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero* utilizada en el PGC 1990⁽²⁾. Además, la amortización acumulada que hasta ahora lo

era del inmovilizado inmaterial, deberá reclasificarse como amortización acumulada del inmovilizado material o intangible, en función de la naturaleza del bien.

Por su parte, la deuda por las cuotas pendientes de pago más la opción de compra, deben figurar en balance por su coste amortizado (y no por su valor de reembolso como hasta ahora), por lo que deberemos también eliminar la cuenta 272 *Gastos por intereses diferidos* por no cumplir la definición de activo recogida en el *Marco Conceptual*. En cuanto a los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurre el arrendatario (ej.: una comisión de estudio), serán contabilizados como mayor valor del activo en lugar de imputarse directamente al resultado del ejercicio en que se producen, como sucedía con el PGC 1990.

3.3. Instrumentos financieros (NRV° 9ª PGC 2007)

Los instrumentos financieros son probablemente los elementos patrimoniales que han sufrido mayores modificaciones en el nuevo PGC. La primera cuestión a tener en cuenta es que los instrumentos financieros que de acuerdo con la NRV° 9 deban valorarse por su valor razonable (activos y pasivos financieros mantenidos para negociar, otros activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y activos financieros disponibles para la venta), figurarán necesariamente por dicho valor en el balance de apertura (D.T. 1ª del R.D. 1514/2007), por lo que las entidades deberán efectuar una clasificación de todos sus activos y pasivos financieros conforme a las diferentes categorías establecidas por la NRV° 9ª.

Según la D.T. 2ª del R.D. 1514/2007, en ese momento la empresa podrá clasificar un activo o un pasivo financiero en las categorías de «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los apartados 2.4 y 3.3 de la NRV° 9ª (propósito de venta o readquisición en el corto plazo, derivados financieros, etc.). También podrá incluirse un activo financiero en la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento» siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el apartado 2.2 de dicha norma (valores de deuda con fecha

⁽²⁾ El registro del activo adquirido por arrendamiento financiero según su naturaleza es un cambio importante derivado de la prevalencia que el PGC 2007 otorga al fondo económico sobre la forma.



de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, negociación en un mercado activo e intención y capacidad financiera de mantener a vencimiento).

En cuanto a los préstamos recibidos, debemos tener en cuenta que la normativa contable anterior disponía su registro a valor de reembolso, así como la activación de los gastos de formalización. De acuerdo con el nuevo PGC, los préstamos deben figurar en el balance de apertura por su coste amortizado, y no por su valor de reembolso (como hemos visto en el apartado anterior en relación con las cuotas por arrendamiento financiero). Los *gastos por intereses diferidos* (cuenta 272) y los *gastos de formalización de deudas* (cuenta 270) no cumplen la definición de activo del *Marco Conceptual*, por lo que han de ser cancelados, utilizando como contrapartida las cuentas que reflejan la deuda a corto y largo plazo. Si la entidad ha ido imputando dichos gastos siguiendo un criterio financiero, al realizar en la apertura el asiento de cancelación de gastos contra la deuda, ésta debería coincidir con el coste amortizado, sin necesidad de utilizar, por tanto, la cuenta de reservas de transición.

3.4. Moneda extranjera (NRV^o 11^a PGC 2007)

El tratamiento contable que establece el nuevo Plan para las diferencias de cambio que puedan surgir en la valoración de las transacciones efectuadas en moneda extranjera depende de la calificación de las partidas de balance afectadas como monetarias o no monetarias. Son partidas monetarias el dinero en efectivo, los activos y pasivos que se van a recibir o pagar en efectivo, así como los siguientes instrumentos financieros: préstamos y partidas a cobrar, débitos y partidas a pagar, así como las inversiones en valores representativos de deuda, mientras que son partidas no monetarias las restantes categorías de instrumentos financieros así como las demás partidas de balance (inmovilizado material e intangible, inversiones inmobiliarias, existencias etc.).

Las partidas monetarias deben valorarse al cierre del ejercicio aplicando al importe de las mismas expresado en moneda extranjera el tipo de cambio en vigor a dicha fecha, reconociéndose las diferencias, ya sean éstas positivas o negativas en la cuenta de

pérdidas y ganancias del ejercicio⁽³⁾. Si tenemos en cuenta que la norma de valoración 14 del PGC 1990 establecía, para los valores de renta fija, créditos y débitos que las diferencias positivas no realizadas no se debían integrar en resultados sino figurar separadamente en el pasivo del balance como una partida de «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», podemos comprobar la novedad introducida por el nuevo Plan en este punto. Así se consigue una simetría en el tratamiento de todas las diferencias de cambio, ya sean positivas o negativas, resultado, a su vez, de la nueva configuración del principio de prudencia como un principio contable más en pie de igualdad con los restantes.

En cuanto a las partidas no monetarias, el PGC 2007 distingue a su vez entre las que se valoran a coste histórico y las valoradas a valor razonable. Las primeras se valoran en todo momento por el tipo de cambio de la fecha en que se realizó la transacción, calculándose el importe de las amortizaciones sobre dicho valor. No obstante esta valoración no puede exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, importe que se calculará, en su caso, aplicando el tipo de cambio vigente en el momento en que se calcula. Por tanto las partidas no monetarias que de acuerdo con su norma correspondiente, deban valorarse por su coste histórico, no originarán, en ningún caso, diferencias de cambio, sino que, si fuera necesario, se registrará una corrección valorativa por deterioro. Por su parte, las partidas no monetarias a valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de determinación de dicho valor razonable. Las diferencias de cambio que pudieran surgir en relación con este tipo de activos se imputarán al patrimonio neto o bien directamente a resultados del ejercicio en función de lo que dispongan las normas de registro y valoración para la imputación de las pérdidas y ganancias derivadas de los cambios en el valor razonable de dichas partidas. Así, las diferencias de cambio puestas

⁽³⁾ La NRV^o 11 dispone que para el cálculo de las diferencias de cambio producidas en relación con instrumentos de deuda calificados como activos financieros disponibles para la venta se utilice el método del coste amortizado, considerando que estas diferencias coincidirán con las variaciones de coste amortizado resultantes de la aplicación del nuevo tipo de cambio. Estas diferencias así calculadas se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias, y el resto de cambios de valor en libros de estas inversiones, se imputarán a patrimonio neto (por tanto se separa el componente modificación del tipo de cambio del resto de cambios de valor).





de manifiesto en relación con un instrumento de deuda calificado como disponible para la venta se imputarán a patrimonio, mientras que las que pudieran surgir en relación con unas acciones incluidas en la cartera de negociación se imputarían directamente a resultados.

En conclusión, si al cierre del ejercicio 2007 apareciese en balance la cuenta 136 *Diferencias positivas en moneda distinta del euro* ésta debería cancelarse para elaborar el balance de apertura con abono a la cuenta de reservas de transición al nuevo PGC.

3.5. Existencias (NRV° 10ª PGC 2007)

La NRV° 10ª del PGC introduce en este punto dos cuestiones novedosas. En primer lugar, los métodos de asignación de valor de las existencias que forman parte de un mismo inventario (también denominadas existencias intercambiables) quedan reducidos a dos: el método del coste medio ponderado, con carácter general, y el método FIFO si la empresa lo considera más conveniente para su gestión, desapareciendo así otros métodos anteriormente admitidos como el LIFO. Respecto a esto, y dada la opción de mantenimiento de valores conforme a los principios y normas anteriores a la Ley 16/2007, de 4 de julio, en el balance de apertura del ejercicio de transición las existencias podrán seguir figurando por el valor resultante de aplicar los métodos de valoración previstos en el PGC 1990. Si una entidad venía valorando sus existencias por método LIFO el importe de las existencias calculado según dicho método (admitido en el PGC 1990) se considerará como valor inicial de las mismas, aplicando a partir de dicho momento el método del precio medio o coste medio ponderado o método FIFO. En este caso, para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel, se ha de informar en memoria de la parte de resultado que surge en el ejercicio de primera aplicación por haber mantenido el valor de las existencias calculado según el método LIFO en vez de haber convertido su saldo al criterio que se sigue a partir de la entrada en vigor del PGC 2007⁽⁴⁾. Si por el contrario se optara por valorar todos los elementos patrimoniales conforme a las nuevas normas, las existencias

finales del ejercicio 2007 se valorarían por uno de los dos métodos permitidos actualmente, con cargo o abono a la cuenta de reservas de transición al nuevo PGC. En segundo lugar, aquellas empresas dedicadas a la prestación de servicios (consultoría, asesoramiento, estudios de mercado, tasaciones, etc.), deben reconocer en el activo corriente del balance de apertura existencias por prestación de servicios por el coste de producción de los mismos, en tanto no se haya reconocido aún el correspondiente ingreso por prestación de servicios por no poder estimarse éste de manera fiable, utilizando como contrapartida la cuenta de reservas de transición. Por último, debemos tener también en cuenta las consideraciones ya realizadas en relación con el inmovilizado material respecto a la capitalización (ahora preceptiva) de los gastos financieros de las existencias que necesitan más de un año para estar en condiciones de estar vendidas.

3.6. Provisiones y contingencias (NRV° 15 PGC 2007)

El PGC 2007 configura a las provisiones como pasivos que resultan indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se cancelarán, y que pueden venir determinados por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. Como tales pasivos las provisiones, en la nueva normativa, son obligaciones presentes, actuales, derivadas de sucesos pasados y para cuya cancelación es probable que se produzca una salida de recursos de la entidad, y su importe debe poder ser medido con fiabilidad.

Distintas de las provisiones son las denominadas “**contingencias**” que, a diferencia de las provisiones, no deben reflejarse en balance aunque sí en memoria a menos que la salida de recursos sea improbable. Si bien las contingencias no se definen en el nuevo Plan, la NIC-37, *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*, las define como obligaciones posibles, surgidas de sucesos pasados, o bien como obligaciones presentes no reconocidas por no ser probable la salida de recursos o porque el importe de la obligación no pueda ser valorada con fiabilidad. Deberemos por tanto analizar si alguna de nuestras provisiones existentes al cierre del ejercicio anterior son en realidad contingencias para darlas de baja en el asiento de apertura.

⁽⁴⁾ Ver consulta n° 2 BOICAC 74, de junio 2008.



Por no cumplir la definición de pasivo del *Marco Conceptual*, o bien por no poder realizarse una valoración fiable de las mismas, hay dos tipos de provisiones de riesgos y gastos que desaparecen en el PGC 2007: la provisión para grandes reparaciones y el fondo de reversión.

Con respecto a la primera, la **provisión para grandes reparaciones**, la NRV^o 3^a letra g) del PGC de 2007 establece que, en la fecha de adquisición, la empresa deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar la revisión del activo⁽⁵⁾. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se realice la revisión, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, dándose de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado. Igualmente se reconocerá el importe efectivamente satisfecho por la reparación, que a su vez deberá amortizarse de forma sistemática hasta la siguiente revisión.

Por consiguiente la elaboración del balance de apertura exige la baja de la provisión de grandes reparaciones que figurase registrada en la cuenta 143 *Provisión para grandes reparaciones*, debiéndose recoger en su lugar una mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente. Si la empresa decide valorar todos sus elementos patrimoniales de acuerdo con las nuevas normas, la reclasificación anterior ocasionará el correspondiente ajuste a reservas, dado que el importe de la amortización acumulada que debe aflorar de acuerdo con los nuevos criterios no será coincidente con el que figure en la provisión para grandes reparaciones que se cancela. Este es el criterio previsto en la consulta n^o 1 del BOICAC 72, de enero 2008.

Por lo que respecta al **fondo de reversión**, y como ya hemos señalado anteriormente, a partir de la entrada en vigor del PGC 2007 los activos sujetos a concesión quedarán completamente amortizados en la fecha de reversión, siendo innecesaria la dota-

ción de dicho fondo. Para adaptarnos al nuevo criterio de considerar como vida útil el período concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo, en el balance de apertura deberemos dar de baja la antigua cuenta 144, que recogerá la diferencia entre la amortización según vida económica y útil, contra la cuenta de amortización acumulada (con carácter general)⁽⁶⁾, y con el límite del valor contable del elemento.

Por último, y por lo que respecta a los **avales**, si bien en el PGC 1990 sólo se exigía información en el punto 16 de la memoria del importe global de las garantías comprometidas con terceros, con el nuevo Plan las obligaciones derivadas de los avales concedidos sin remuneración deberán figurar como una provisión para responsabilidades (cuenta 142 *Provisión para otras responsabilidades* o bien la cuenta 529 *Otras responsabilidades*, si su cancelación se prevé en el corto plazo), utilizando como contrapartida la cuenta de reservas de transición. En caso de que la entidad conceda avales recibiendo por ello primas, se aplicarán los criterios contables del punto 5.5 de la NRV^o 9 del PGC 2007, respecto a contratos de garantía financiera, operación que no estaba prevista en el PGC 1990. En este caso se registrará un pasivo por el importe de las primas cobradas, que se irá imputando posteriormente a resultados, a medida que se devengue el ingreso salvo que hubiera de aplicarse la valoración derivada de la norma de provisiones, por estimar la entidad que es probable la salida de recursos en relación con un determinado aval.

3.7. Subvenciones, donaciones y legados (NRV^o 18^a PGC 2007)

Por su carácter habitual en el caso de las entidades del SPE, señalamos a continuación las principales novedades en relación con las subvenciones, donaciones y legados que se recogen en la NRV^o 18^a del PGC 2007.

⁽⁶⁾ No obstante podrían existir otras contrapartidas, como por ejemplo, en caso de que el fondo de reversión recogiera algún concepto de provisión que cumpla los requisitos para ser considerada como tal conforme a los nuevos criterios, se reclasificaría el importe correspondiente. En caso de que dicha provisión reuniera las características de las antiguas provisiones para grandes reparaciones se procedería según lo previsto en los dos párrafos anteriores. Por otro lado, cualquier exceso se reconocerá en reservas, así como también el efecto impositivo derivado del citado ajuste. Ver consulta n^o 2 del BOICAC 74, de junio 2008.

⁽⁵⁾ Si los costes por grandes reparaciones no estuvieran especificados en el momento de la adquisición o construcción del activo, a efectos de su cálculo podría utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar, según el nuevo PGC.





- a) El tratamiento contable será distinto en función de que las subvenciones, donaciones y legados sean concedidas por la entidad pública de la que dependen (considerada a estos efectos como socio o propietario) o sean concedidas por un tercero no socio ni propietario.
- b) Las subvenciones, donaciones y legados de carácter reintegrable, deben reclasificarse y figurar en el balance de apertura como un pasivo de la entidad (cuenta 172 *Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*) hasta el cumplimiento íntegro de los requisitos para considerarla no reintegrable. En relación con dichos requisitos, y mientras que hasta ahora se exigía el cumplimiento de las condiciones de concesión admitiendo como tal la no existencia de dudas sobre su futuro cumplimiento, la nueva normativa exige en todo caso el cumplimiento efectivo de las mismas, junto con el acuerdo individualizado de concesión y la no existencia de dudas sobre su recepción⁽⁷⁾.
- c) Las subvenciones de carácter no reintegrable concedidas por terceros no socios ni propietarios se imputan en un primer momento al patrimonio neto de la entidad, figurando en balance dentro de una rúbrica independiente de patrimonio neto, netas del efecto impositivo. Posteriormente, las subvenciones se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias, atendiendo a su finalidad, de forma correlativa con el devengo de los gastos que se financian. Dicha imputación y su traspaso se refleja para las entidades que aplican el PGC 2007 en el nuevo “Estado de ingresos y gastos reconocidos”, siendo necesario emplear para ello las cuentas de los nuevos grupos 9 (para la imputación al patrimonio neto) y 8 (para su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias). Este estado, así como los grupos de cuentas 8 y 9, no están previstos en el PGC Pymes. En su

lugar, éstas utilizarán directamente la cuenta 130 tanto para el registro inicial como para los traspasos, y consignarán las subvenciones recibidas en columna independiente dentro del Estado total de cambios en el patrimonio neto, estado que sí les resulta de obligatoria aplicación.

En consecuencia, en el balance de apertura, las subvenciones, donaciones y legados de carácter no reintegrable, deben figurar en la rúbrica A-3 del patrimonio neto, por el importe pendiente de traspasar a resultados y neto del efecto impositivo. Esto supone que se reconocerá un pasivo por impuesto diferido (cuenta 479), derivado de una diferencia temporal imponible, por un importe que será igual al tipo impositivo del impuesto correspondiente al sujeto contable por el importe de la subvención pendiente de traspaso, utilizando como contrapartida la propia cuenta de subvenciones.

- d) Las subvenciones, donaciones y legados concedidas por los socios o propietarios no pueden ser consideradas ingresos, sino que se califican como fondos propios, en línea con la definición de ingreso recogida en el *Marco Conceptual*. No obstante, y en el caso de las empresas públicas, la NRV^o 18^a establece que en este caso se contabilizarán como ingresos las subvenciones recibidas de la entidad de la que dependen, siempre que se destinen a la financiación de actividades de interés público o general. Esto podría dar lugar a que importes recogidos en la cuenta 130 conforme a los anteriores criterios, deban ser reclasificados en el balance de apertura como aportaciones de socios (actual cuenta 118), si éstas no estuvieran afectas a actividades de interés público o general.

Entre otros, podrían señalarse los siguientes criterios para concretar el concepto de actividades de interés público o general:

⁽⁷⁾ Consideramos que el cumplimiento efectivo de las condiciones de concesión de la subvención, donación o legado debe entenderse referido en el PGC 2007 al cumplimiento de las condiciones asociadas al disfrute de dicha subvención, donación o legado, es decir aquellas que, si no se cumplen, daría lugar al reintegro de los mismos y no al cumplimiento de las condiciones previas al acuerdo de concesión, ya que esto resultaría redundante si se tiene en cuenta otro de los requisitos exigidos por la NRV^o 18^a que es el acuerdo individualizado de concesión de la subvención. Si existe este acuerdo, es porque se han cumplido ya las condiciones previas. No obstante, si las bases reguladoras de la subvención recogen la posibilidad del reintegro parcial de la subvención cuando se hayan cumplido parcialmente las condiciones, podría considerarse que la subvención es no reintegrable por la parte proporcional de la misma que corresponda a la parte cumplida de las condiciones por la entidad del SPE beneficiaria. Otro problema podría plantearse en el caso de aquellas subvenciones que

exigen como condición un determinado comportamiento a la entidad beneficiaria durante un determinado número de años (ej.: mantener un activo 5 años, mantener el empleo creado durante 10 años, etc.), caso en el que consideramos que podría aplicarse una presunción que admitiera prueba en contrario de que la empresa va a cumplir dicha condición los años establecidos siempre que la cumpla en el momento de elaborar los estados financieros, lo que permitiría en estos casos imputar la subvención como ingreso. Sin embargo, esta presunción no alcanzaría al caso de que la condición consistiera en una actuación concreta por parte de la entidad beneficiaria de la subvención (ej.: adquirir un activo o crear un determinado número de puestos de trabajo), ya que en este caso entendemos que debería verificarse el cumplimiento de la condición. Sin embargo, si posteriormente se exigiera el mantenimiento de ese activo o puestos de trabajo durante un número de años, sí podría operar la presunción a que nos estamos refiriendo.



- La no existencia de mercado para los bienes o servicios proporcionados por la empresa pública, no actuando por tanto la entidad en competencia de mercado.
- Los precios de los bienes y servicios prestados son fijados por la Administración pública de la que depende la entidad, en lugar de por los mecanismos del libre mercado.

3.8. Otros activos a eliminar en el balance de apertura

Al margen de los ya señalados, y por no cumplir la definición de activo contenida en el *Marco Conceptual*, en el balance de apertura se eliminarán también los **gastos de constitución, gastos de primer establecimiento y gastos de ampliación de capital**. Las cuentas que reflejan los gastos activados por tales conceptos no deben figurar en el balance de apertura, por lo que se efectuará un asiento de baja de las mismas contra la cuenta de reservas de transición al nuevo PGC. A este respecto, y dado que son gastos deducibles del impuesto sobre sociedades, no debemos olvidar que será necesario recoger también el crédito fiscal derivado de dicha deducibilidad (cuenta 4740 *Activos por diferencias temporarias deducible*).

4. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DEL EJERCICIO 2008.

A) Opción 1: no inclusión de información comparativa.

A diferencia de la NIIF1 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de*

Información Financiera, que establece que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán, al menos, un año de información comparativa, en el caso español la D.T. 4ª del R.D. 1514/2007 establece que **las cuentas anuales del ejercicio 2008 se considerarán cuentas anuales iniciales y no será obligatorio presentar cifras comparativas del ejercicio 2007**. Con el objetivo de ofrecer información y poder ser objeto de comparación la gestión de ambos ejercicios, la Memoria de las cuentas anuales de 2008 sí deberá sin embargo reflejar tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2007.

De aplicar esta posibilidad (que denominaremos como “**OPCIÓN 1**”), en la Memoria de 2008 deberemos crear un apartado que, bajo la denominación “*Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables*”, incluya una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables que se utilizaron para la elaboración de las cuentas de 2007 y los criterios, acordes con el nuevo Plan, utilizados en 2008. La citada D.T. 4ª establece que, al margen de la anterior información cualitativa, deberán ofrecerse en dicho apartado de la Memoria de 2008, una conciliación a 1 de enero de 2008 de la variación del patrimonio neto de la entidad.

Esta conciliación a 1 de enero de 2008, que deberá realizarse con el suficiente detalle como para permitir que los destinatarios de las cuentas anuales valoren los ajustes significativos como consecuencia de la transición, presentaría un formato similar al siguiente:

Conciliación del Patrimonio Neto a 31 de diciembre de 2007 y 1 de enero de 2008	
I. Fondos Propios a 31 de diciembre de 2007 (epígrafe A del modelo balance del PGC 1990)	Xxx
II. Ajustes de transición con impacto en el PN:	Xxx
II.1 Ajustes de transición que suponen aumento del patrimonio neto:	
a) Por reconocimiento o aumento de valor de los activos:	
• Activos financieros a valor razonable.	
• Reconocimiento de existencias por prestación de servicios.	
• etc.	
b) Por baja o disminución de valor de los pasivos:	
• Baja de diferencias positivas de cambio.	





Conciliación del Patrimonio Neto a 31 de diciembre de 2007 y 1 de enero de 2008

<ul style="list-style-type: none"> • Baja de provisión para grandes reparaciones. • Baja de provisiones actualmente consideradas contingencias. • Eliminación del fondo de reversión. • etc. <p>II.2 Ajustes de transición que suponen disminuciones del patrimonio neto:</p> <p>a) Por reconocimiento o aumento de valor de los pasivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Obligaciones derivadas de avales. • Provisión por desmantelamiento, retiro o baja del inmovilizado. • etc. <p>b) Por baja o disminución de valor de los activos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activos financieros a valor razonable. • Baja de gastos de establecimiento. • Baja de gastos de formalización de deudas. • etc. <p>III. Total Patrimonio Neto a 1 de enero de 2008 (epígrafe A1, A2 y A3 según modelo balance PGC 2007)</p>	<p>Xxx</p>
<p>Fuente: <i>Elaboración propia.</i></p>	

En opinión de numerosos autores, si bien esta posibilidad de no incluir cifras comparativas en las cuentas anuales del ejercicio 2008 supone una clara simplificación del proceso (evita recalcular la mayor parte de las operaciones del ejercicio 2007), para los usuarios de la información contable esto puede suponer una merma de la información pues, en determinados casos, no podría llegar a saberse si la variación en el resultado respecto al ejercicio anterior se debería al cambio de la normativa contable o a la modificación de la situación financiera de la entidad. Este inconveniente en cuanto a la comparabilidad de los datos contables (que no obstante se vería soslayada en parte por la información que se incluya en memoria) deberá valorarse cuidadosamente por las entidades públicas a la hora de elegir una u otra opción.

B) Opción 2: inclusión de información comparativa.

Una segunda posibilidad, que se articula como voluntaria por las reglas de aplicación del Plan, consiste en la posibilidad de que la entidad sí presente información comparativa del ejercicio anterior adaptada a los nuevos criterios y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias del nuevo PGC. Esta posibilidad, en línea con lo previsto

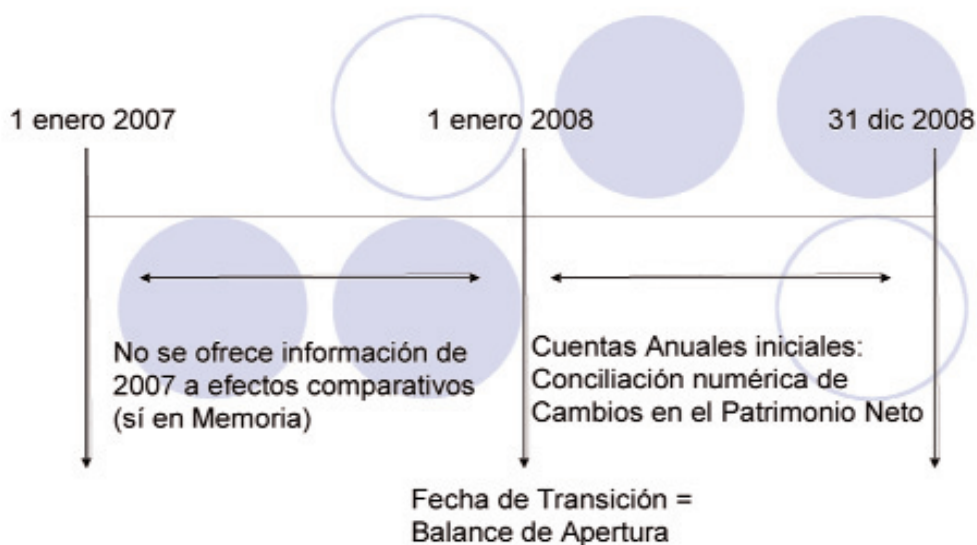
en la NIIF1, supondrá que, **a los únicos efectos de presentación de las cuentas**, la entidad preparará un balance de apertura con fecha 1 de enero de 2007, con arreglo a los nuevos criterios y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones transitorias del Real Decreto que aprueba el plan. En este caso (**“OPCIÓN 2”**), además de incluir en memoria una explicación de las principales diferencias entre los criterios actuales y los precedentes, se deberá calcular el impacto monetario que supone esta variación de criterios tanto en el patrimonio neto como en los resultados de la entidad debiendo por tanto, a estos únicos efectos, recalcularse todo el ejercicio 2007 ya cerrado, de acuerdo con los nuevos criterios.

En este caso, las conciliaciones que dentro del apartado de *“Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables”* deberemos incluir en la Memoria de 2008 serán, al margen de la conciliación del patrimonio neto a fecha 1 de enero de 2007 (con un formato similar al recogido en el cuadro anterior), una conciliación del patrimonio neto y de los resultados referida a la fecha de cierre del último ejercicio en que resultaron de aplicación los criterios anteriores.

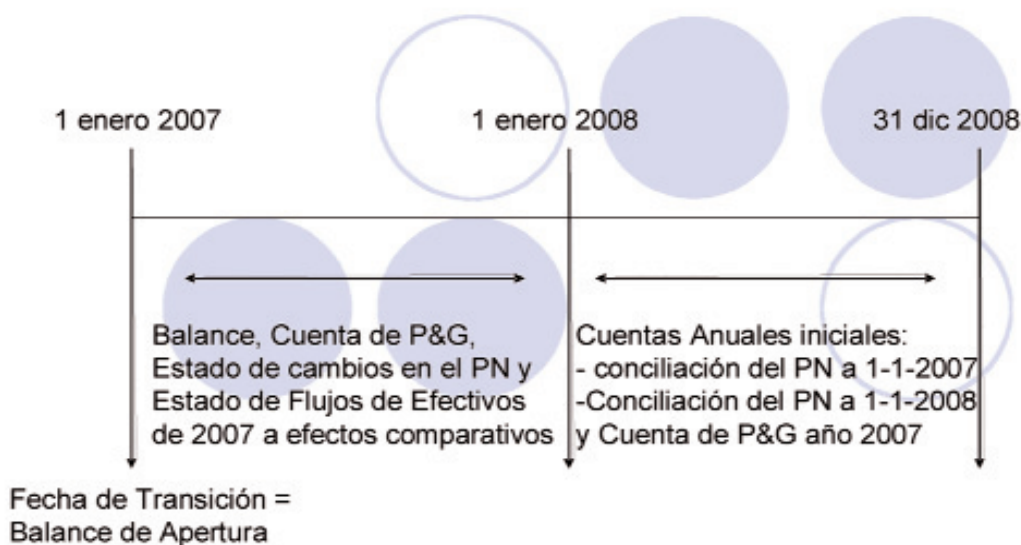
En el siguiente gráfico se presentan las dos opciones anteriores:



OPCIÓN 1: BALANCE DE APERTURA A 1 DE ENERO DE 2008



OPCIÓN 2: BALANCE DE APERTURA A 1 DE ENERO DE 2007



C) Otra información adicional

Por último señalar que, con independencia de cualesquiera de las dos opciones anteriores que hayamos elegido, deberemos incluir dentro de esta nota de la Memoria la siguiente información:

a) El valor contable a la fecha de transición y el valor razonable de los distintos activos o pasivos financieros que hayamos incluido en la categoría de “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” que cumplan los requisitos establecidos en la NRV 9ª.

b) Información sobre los criterios utilizados para el reconocimiento o reversión de los deterioros de valor de los activos a la fecha de transición. En concreto, se dará información sobre la naturaleza del elemento; el importe y las circunstancias cualitativas que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro; el criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta (en su caso), y tipo de actualización e hipótesis sobre los flujos de efectivo en el caso del método de valor en uso (con referencia tanto al periodo que abarca la proyección de los flujos y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año). ■





La política monetaria del Banco Central Europeo

1

La estanflación amenaza la UEM

Juan E. Iranzo

Director General del Instituto de Estudios Económicos

El escenario económico internacional sigue dominado por una aguda crisis crediticia cuyo origen se encuentra en el hundimiento, el año pasado, de los activos ligados a las hipotecas *subprime* o de alto riesgo en Estados Unidos. Tras el estallido de dicha crisis, cundió la desconfianza en torno a la solvencia de las entidades financieras, lo que paralizó el funcionamiento de los mercados interbancarios tanto en Estados Unidos como en Europa, desencadenando una escasez de financiación a escala global —que, paradójicamente, convive con una cierta abundancia de liquidez— y disparando los tipos de interés a corto plazo muy por encima de los niveles que corresponderían de acuerdo con las expectativas sobre la evolución de la política monetaria.

Los bancos centrales de las principales áreas económicas han continuado realizando subastas extraordinarias de liquidez durante este año, al igual que ya hicieron en los últimos meses del pasado, para tratar de aliviar este grave problema de financiación. Al mismo tiempo, salvo en el caso del Banco Central Europeo, han recortado los tipos de interés de referencia de la política monetaria y además, especialmente en el caso de la

Reserva Federal estadounidense, han puesto en marcha toda una batería de medidas heterodoxas, como ampliar el tipo de activos admitidos como colateral en las operaciones de mercado abierto, abrir la ventanilla a bancos de inversión, o, incluso acudir al rescate de algunas de las entidades financieras más afectadas por la crisis.

Junto a la crisis crediticia, otra circunstancia que ha contribuido a deteriorar severamente las condiciones en las que se desenvuelve la economía mundial es la subida de los precios del petróleo y de los productos agrarios básicos hasta el verano. El encarecimiento de estos productos ha provocado fuertes repuntes inflacionistas en todas las áreas económicas, lo que constituye un serio motivo de preocupación. Su coincidencia con la fase descendente del ciclo en la mayoría de las áreas económicas está complicando extraordinariamente el trabajo de los bancos centrales, que pueden verse obligados a mantener altos los tipos de interés en un entorno de declive económico. Ya se habla de estanflación.

La Reserva Federal no ha dudado en acometer una agresiva rebaja de tipos de



interés, por el temor a que la actual crisis financiera degenera en una crisis sistémica. Desde que estalló la crisis en agosto del 2007, la autoridad monetaria norteamericana ha rebajado los tipos de interés de referencia desde un 5,25 por 100 hasta un 2 por 100. Probablemente, la intención de la Reserva Federal es mantenerlos en este nivel durante varios meses, hasta comprobar el efecto sobre la economía de los recortes ya practicados, así como de los estímulos fiscales puestos en marcha por el gobierno. No se esperan, por tanto, nuevas bajadas, salvo que se produzca un agravamiento de la situación económica.

El Banco Central Europeo ha tratado de contrarrestar la falta de liquidez del mercado interbancario, derivada de la crisis financiera internacional, también con la realización de subastas extraordinarias de liquidez. Los efectos de estas medidas han sido muy limitados, y las tensiones en el mercado interbancario, tras relajarse ligeramente a principios de año, volvieron a agudizarse a partir de marzo, hasta el punto de que el euríbor a un año ha escalado por encima del 5 por 100, cuando los tipos de referencia del Banco Central Europeo se sitúan en el 4,25 por 100. El BCE, probablemente, acertó no reduciendo los tipos por debajo del 4% para evitar tensiones inflacionistas provocado por el “efecto segunda ronda”; sin embargo, no fue adecuado el endurecimiento de la política monetaria con la subida de un cuarto de punto, con la justificación de que la tasa de inflación de la zona euro estaba en sus cotas máximas en la primera mitad de este año. En mayo se encaramó hasta el 3,6 por 100, muy por encima del límite máximo del 2 por 100 que la autoridad monetaria ha establecido como definición de estabilidad de precios. Las causas son las mismas que en el resto del mundo: el encarecimiento del petróleo y de los alimentos. El índice de precios industriales también mantiene una tendencia marcadamente alcista que refleja las tensiones inflacionistas procedentes del lado de la oferta.

El mayor riesgo para la economía europea se encuentra precisamente en que la inflación se mantenga en niveles elevados al tiempo que las condiciones económicas se deterioran, es decir, que se materialice una situación de estanflación. En estas circunstancias, se entiende que la autoridad monetaria no haya recortado los tipos de interés de

referencia, pese al clima de crisis financiera que asuela el escenario económico mundial. Su discurso sigue siendo muy beligerante contra el peligro inflacionista, aunque el mercado está apostando por un recorte de tipos. A finales de año o principios de 2009, hasta situarlos en el 3,5% aproximadamente. En cualquier caso, la política monetaria tiene un gran potencial para luchar contra la inflación; sin embargo es más que dudoso el efecto anticíclico en momentos de estancamiento si no aumenta la confianza y el potencial de crecimiento mediante políticas de oferta.

Es necesario recordar que existe una evidencia empírica irrefutable acerca de la constatación de que la inflación conlleva costes y es incompatible en última instancia con el crecimiento económico y que, por tanto, una política monetaria orientada a la estabilidad de precios es condición necesaria para lograr la senda de estabilidad, que

Existe cierto consenso en que la orientación preponderante de la política monetaria debe dirigirse al logro de la estabilidad de precios, ya que a medio y largo plazo el crecimiento y el empleo están dominados por factores reales y la inflación es un fenómeno preferentemente monetario





requiere todo proceso de crecimiento sostenido. La estabilidad de precios mejora la transparencia del mecanismo de precios relativos contribuyendo a una asignación más eficiente de los recursos en el mercado y a elevar el potencial productivo de la economía. En este sentido, la estabilidad de precios es una premisa necesaria para la efectividad de las reformas estructurales orientadas a aumentar la flexibilidad y eficiencia de los mercados. La credibilidad derivada de una estrategia de estabilidad de precios, evita, al reducir la incertidumbre sobre el nivel futuro de los precios, minimiza la prima de riesgo de la inflación incorporada a los tipos de interés a largo plazo, reduciendo el nivel de éstos, promoviendo la inversión y el crecimiento económico. Asimismo, la estabilidad de precios elimina las ineficiencias que el proceso inflacionista introduce en la economía a través de su interacción con el sistema impositivo y evita la redistribución arbitraria de renta y riqueza, contribuyendo a mantener la cohesión social.

Justificados los beneficios de la estabilidad de precios, surge el problema de como instrumentar una política monetaria que sea efectiva en la reducción de la variabilidad de la inflación y del output, contribuyendo a la deseada senda de estabilidad. La experiencia histórica de las últimas décadas, en particular los períodos de inflación de los 70 y 80, junto con los nuevos desarrollos teóricos surgidos a la luz de la revolución de las expectativas racionales han contribuido a mejorar nuestra comprensión sobre la relación entre los fenómenos de inflación y desempleo y el papel que debe desempeñar la política monetaria, especialmente en el medio plazo. La tradicional curva de Phillips, ha sido profusamente refutada, existiendo en la actualidad suficiente apoyo empírico y teórico para demostrar la inexistencia de una relación inversa entre inflación y desempleo en el largo plazo. De ello se deduce que la política monetaria es neutral en el largo plazo o inefectiva para lograr las combinaciones deseadas de inflación y desempleo o influir en el ritmo de la actividad económica. Por ello, existe cierto consenso en la actualidad en que la orientación preponderante de la política monetaria debe dirigirse al logro de la estabilidad de precios, en la medida que a medio y largo plazo el crecimiento y el empleo están dominados por factores reales y que la inflación es, un fenómeno preferentemente monetario.

Cuando las autoridades caen en la tentación de explotar la posible sustitución temporal y a corto plazo existente entre inflación y desempleo con el objeto de estimular la actividad económica, surgen los inevitables problemas de inconsistencia temporal, que invalidan la efectividad de la política monetaria en el control de la inflación. Una vez que los agentes económicos perciben cual va a ser la conducta de la autoridad monetaria, revisarán correspondientemente sus expectativas sobre la evolución de precios y salarios esperados, minando la capacidad de las autoridades de alcanzar sus objetivos reales y monetarios, debiendo aceptar una tasa de inflación más elevada. La solución para evitar la pérdida de credibilidad o inconsistencia temporal por parte de los bancos centrales consiste en otorgar al banco central el cumplimiento de un solo objetivo: la estabilidad de precios, dotándole de los medios institucionales (independencia) y técnicos necesarios para ello. Y es que cuando mayor sea la credibilidad de la política antiinflacionista menores serán los costes a corto plazo, en términos de actividad y desempleo, de adaptarse a una situación de menor inflación.

Con todo, la contribución de un banco central independiente a la consecución de la estabilidad de precios será tanto más favorable cuanto mayor sea el apoyo que dicho objetivo reciba por parte del resto de políticas económicas. En este sentido, abrir ahora los déficits por encima de los compromisos asumidos en el Pacto de Estabilidad podría poner en peligro la reputación antiinflacionista del BCE. Pero además, para los países miembros, la pérdida de autonomía de la política monetaria y la necesaria aplicación de una política monetaria única e indivisible por parte del BCE, puede conllevar diferencias en las tasas de inflación nacional, cuyo origen se puede deber tanto a asincronías cíclicas, como a las deficiencias estructurales de los mercados de bienes y factores de los países miembros. Es por ello, y particularmente a la luz de la experiencia reciente de nuestro país, que ante la pérdida del mecanismo cambiario y de una política monetaria autónoma, sólo si el resto de políticas colaboran, con una mayor restricción fiscal y un funcionamiento más eficiente de los mercados de bienes y productos, será posible gozar de una senda de crecimiento estable para los precios, y de los beneficios asociados a la misma. ■



2

Inflación: la respuesta no radica en los tipos de interés del BCE

Olivier Derruine

Comité Económico y Social Europeo

Relator sobre las razones de la diferencia existente entre la inflación percibida y la inflación medida (Eco/225)⁽¹⁾

El contexto para celebrar el décimo aniversario del euro habría podido ser mejor el pasado mes de mayo: la tasa de inflación de la zona euro alcanzaba un máximo histórico del 4 por 100 en relación con el mismo mes del año precedente. Esta cifra intensificaba los temores en torno a las presiones inflacionistas y todavía más la vuelta a la estagflación de la década de 1970. El BCE ha decidido un incremento de los tipos para cortar de raíz una espiral precios-salarios de cuya realidad estaba convencido.

Causas Externas

Sin embargo, la inflación registrada en el sector servicios (2,5 por 100) y en el sector de los productos industriales no energéticos (0,70 por 100) ha estado muy próxima a su media a largo plazo (2,27 y 0,77 por 100 respectivamente en el momento en que la inflación alcanzaba su máximo). Estas tasas pueden considerarse como indicadores premonitorios de las tendencias de la inflación doméstica, porque si debían materializarse fenómenos de *segunda vuelta* fundamentalmente mediante aumentos salariales, ello debería reflejarse en esas tasas de inflación antes de que el índice armonizado de los precios de consumo (IAPC) se dispare como consecuencia de un ajuste de los precios de venta.

El BCE ha condenado habitualmente a los países que practican la indexación de los salarios, que serían en su opinión bombas

de relojería para la estabilidad de los precios. Sin embargo, a día de hoy, esos países no han tenido problemas específicos.

Si consideramos las cosas con más detenimiento, el intenso aumento de los precios tiene un origen externo. En agosto de 2007, el IAPC se elevaba al 1,7 por 100, lo cual indica la velocidad a la que han aumentando los mismos. Desde ese momento, los precios de la energía y de los alimentos no procesados han crecido en su conjunto un 9,7 por 100. Frente a este alza, la UE –y más todavía el BCE– se han mostrado impotentes, porque los europeos dependen en gran medida de las importaciones para su aprovisionamiento de petróleo y gas, mientras que los alimentos dependen esencialmente de factores climáticos aleatorios. Es preciso mencionar también la presión ejercida sobre los precios por el desarrollo de los biocarburantes (y el objetivo del 10 por 100 de la UE), por las medidas restrictivas presentes en el comercio internacional, por las subvenciones existentes en ciertos países, por el comportamiento de China y de la India, que ha implicado una modificación de los patrones alimenticios, etc.

Especulación Financiera

Por otro lado, el papel jugado por la especulación financiera es en gran medida desconocido (a causa quizá de los complejos canales por los que ésta transita) o ignorado (en nombre de la sacrosanta libertad de circulación de los capitales no conviene dar la impresión que ésta se pone en tela de juicio).

⁽¹⁾ http://eescopinions.eesc.europa.eu/EEESCopinionDocument.aspx?identifizier=ces\eco\eco225\ces1216-2008_ac.doc&language=ES





No obstante, la especulación ha exacerbado de modo considerable todas estas tensiones entre la oferta y la demanda.

«La razón más habitualmente esgrimida para explicar el alza de los precios del petróleo es la demanda china. Sin embargo, de acuerdo con el Department of Energy, esta última ha aumentado los últimos cinco años de 1,88 a 2,8 millardos de barriles, o sea 920 millones de barriles. Durante el mismo periodo, la demanda de los especuladores por los contratos petrolíferos de futuros se ha incrementado en 848 millones de barriles, ¡cantidad casi similar a la atribuida al consumo chino!»⁽²⁾.

El problema es que este mercado de futuros no se halla determinado por la ley de la oferta y la demanda, sino por la especulación sobre los precios⁽³⁾. La situación es grave hasta el punto de que la Commodity Futures Trading Comisión (CFTC) ha contemplado, de acuerdo con la Financial Services Authority, la posibilidad de regular las transacciones sobre estos contratos. La Comisión ha anunciado igualmente la creación de un *task force* de alto nivel —que incluye a la Reserva Federal— para estudiar el papel de los especuladores sobre esos mercados.

El mismo fenómeno se aplica a la intensa subida de los precios de los productos alimenticios (trigo, maíz, etc.). Aquí China no es el único país sentado en el banquillo de los acusados: otro culpable ideal es la importancia creciente de la producción de etanol en Estados Unidos y Brasil. Ahora bien, los importes colosales colocados en los mercados de futuros tienen un gran impacto sobre los precios dada la estrechez de aquellos. «En 2004 el valor nocional total de los contratos de futuros para una cesta de 25 *commodities* equivalía a no más de 180 millardos de dólares, una gota al lado de los 44 trillones de los mercados bursátiles. A lo largo de ese año, los fondos indexados han colocado 25 millardos de dólares, o sea el 14 por 100 del valor de estos mercados»⁽⁴⁾. Los fondos indexados y los fondos de pensiones han invertido recientemente 260 millardos de dólares en materias primas (sobre todo petró-

leo), o sea 20 veces más que cinco años antes, lo cual ha hecho que la actividad en la New York Mercantile Exchange, la bolsa de la energía, se haya intensificado, provocando el alza de las cotizaciones.

La debacle de las *subprimes* en el verano de 2007, que ha llevado a un gran número de fondos de inversión a interesarse por las *commodities*, y el incremento de los precios durante los últimos meses han acelerado el movimiento: según la comisaria europea de Agricultura, Mariann Fischer Boël, en el mes de febrero se han lanzado en la Unión Europea 140 fondos indexados parcial o totalmente respecto a los precios de las materias primas agrícolas. Pero nada de todo ello habría sido posible sin la desregulación iniciada por la CFTC a principios de la década de 1990.

Michael Mukasey, Fiscal general de Estados Unidos, insinúa incluso que «el crimen organizado —o mejor sus agentes financieros— se ha refugiado en los *hedgde funds*, y que, dados los miles de millones de dólares que circulan hoy en los mercados de productos derivados de materias primas, blanquea en los mismos sin grandes problemas su dinero»⁽⁵⁾.

Una inflación de este tipo de los productos alimenticios no parece que vaya a reducirse próximamente: la potencia de fuego de los *hedgde funds* que se había triplicado entre 2000 y 2007 hasta alcanzar los 6.000 millardos de dólares (a título de comparación, indicamos que el conjunto de las empresas cotizadas en bolsa tenía una capitalización bursátil de 51.400 millardos de dólares), debería todavía aumentar durante los próximos años (9.000 y 12.000 millardos hasta 2012)⁽⁶⁾. Dado que como norma entre un 5 y un 15 por 100 de los mismos especula con las materias primas, las divisas, etc. y/o las integran en su cartera de inversión a fin de diversificar los riesgos, todavía va a entrar en esos mercados una gran cantidad de dinero sin que se incremente la capacidad productiva, lo que elevará las cotizaciones.

Ha sido, pues, una excelente iniciativa que el Consejo Europeo de junio haya ordenado a la Comisión, para la Cumbre de diciembre, la confección de un informe sobre

⁽²⁾ Audición de Michael W. Masters ante el Committee on Homeland Security and Governmental Affairs (Senado de Estados Unidos, 20 de mayo de 2008).

⁽³⁾ Meghnad Desai, «Act now to prick the bubble of a high oil price», *Financial Times*, 8 de junio de 2008.

⁽⁴⁾ Michael W. Masters, ante el Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, *ibid.*

⁽⁵⁾ Marie-Béatrice Baudet, «Les soupçons du ministre de la justice américain», *Le Monde*, 3 de junio de 2008.

⁽⁶⁾ McKinsey, *The New Power Brokers. How Oil, Asia, Hedge Funds and Private Equity Are Shaping Global Capital Markets*, octubre de 2007.



la actividad de los mercados de *commodities*, que analice el impacto de la especulación sobre los movimientos de los precios. Si se presenta la ocasión, la Comisión está invitada a proponer acciones que contemplen medidas susceptibles de mejorar la transparencia de los mercados.

Eurodólar, cotización del barril y velocidad de la transmisión de la política monetaria

Cuando el BCE eleva los tipos confiando en detener en seco la inflación, ello implica mecánicamente una depreciación del dólar respecto al euro. Ahora bien, los países productores de petróleo facturan el oro negro en dólares. En opinión de Morgan Stanley, una depreciación del 10 por 100 del dólar implicaría una pérdida del poder de compra de los países productores del 5 por 100. Para compensar esa degradación de los términos de intercambio (y los impactos importados de inflación, ya que esos países consumen esencialmente bienes y servicios nominados en euros), el presidente de la OPEP, Chakib Khelil, reconoce que incrementarán gradualmente el precio del barril en 40 dólares.

En un sistema monetario fundado sobre las expectativas, basta con que el BCE contemple públicamente la posibilidad de aumentar los tipos para inducir una reacción semejante. Así, entre el 5 y el 6 de junio, la cotización ha aumentado bruscamente 10 dólares tras una conferencia de prensa de los banqueros centrales para explicar su política monetaria en la que hicieron alusión a una muy probable alza de los tipos de interés⁽⁷⁾.

Además del encarecimiento de la factura energética, un alza de los tipos apreciaría el euro y penalizaría las inversiones y las exportaciones, que han estado en el origen del relanzamiento de 2006-2007 (crecimiento medio del 5 y el 7 por 100 respectivamente). Ello consolidaría el escenario de la estagflación.

Finalmente, dado el tiempo necesario que se precisa para que los impulsos de la política monetaria se hagan sentir «sobre el terreno», un incremento de los tipos podría demostrarse contraproducente (sobre todo en la medida en que el BCE no puede intervenir en el origen del

problema): «los modelos macroeconómicos utilizados por el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC) concluyen que un alza de 100 puntos básicos del tipo rector del BCE tendría un impacto sobre la tasa de inflación del orden de -0,1 puntos al cabo de un año y de -0,3 puntos al cabo de de tres años. La política monetaria no presenta únicamente largos retrasos de acción, sino que su eficacia sería también particularmente marginal [...] Los modelos macroeconómicos utilizados por las Reservas Federales de los Estados estadounidenses verifican efectos prácticamente 4 veces superiores a los de los bancos de nacionales del SEBC»⁽⁸⁾. Evitar un escenario de stagflación no depende, pues, de una respuesta monetaria cuya eficacia es dudosa, sino que exige una multitud de acciones a escala mundial (supresión de las medidas que restringen el comercio, relanzamiento de la agricultura, eficacia energética, vuelta a la regulación de los mercados financieros y en particular del mercado de futuros de las *commodities*, plan de relanzamiento de inspiración keynesiana como el reclamado por el director del FMI desde enero).

Para concluir, podemos preguntarnos sobre la pertinencia de un objetivo a largo plazo de inflación «próximo pero por debajo del 2 por 100». Éste ha sido fijado a finales del milenio pasado cuando China, el desarrollo sostenible y la ampliación ofrecida a los antiguos países soviéticos no suscitaban más que olas de sentimientos. Hoy, sin embargo, China compite por sus propias necesidades nutricionales o energéticas con el resto del mundo y su dinamismo es tal que los costes de producción –y por lo tanto salariales– aumentan con la consecuencia de que se corre el riesgo de que deje de ser una fuente de moderación de los precios. De acuerdo con el espíritu del desarrollo sostenible, nos encaminamos hacia una internalización de los costes externos, lo que deberá irremisiblemente aumentar los precios. Finalmente, los nuevos Estados miembros no tienen otra opción sino unirse al euro, que es lo que acabarán haciendo. Inmersos en una fase de puesta al día, su inflación es estructuralmente más elevada (efecto Balassa-Samuelson) y ello empuja la media de la zona hacia arriba. Si ésta no quiere verse asfixiada por tipos inapropiados, debe lanzarse irremediablemente una discusión renovada sobre el objetivo de la estabilidad de los precios. ■

⁽⁸⁾ Jérôme Creel, Eloi Laurent y Jacques Le Cacheux, *Politiques et performances macroéconomiques de la zone euro*, Revue de l'OFCE 102, verano de 2007, pp. 262-263. (Los autores citan un estudio de P. Arestis y M. Sawyer, *Can monetary policy affect the real economy?*, 2007).

⁽⁷⁾ Paul Betts, «Are European central bankers pushing up oil prices?», *Financial Times*, 11 junio de 2008.





El régimen de control interno de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social

**José Manuel Aceituno Arenas
Carlos Casado Medrano**

Interventores de la Administración de la Seguridad Social

I. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

Como introducción, y con objeto de realizar una aproximación a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social (a las que también nos referiremos genéricamente como Mutuas o, por su acrónimo, MATEPSS), y de esta forma entender la singularidades de esta figura jurídica que posteriormente abordaremos, así como poder valorar la problemática actual y futura del control interno desarrollado por la Intervención General de la Seguridad Social sobre estas entidades, se realiza un análisis de la evolución histórica de las mismas.

I.1. El Origen de las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo.

Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social –denominación que hoy corresponde a las antiguas Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo– son entidades centenarias surgidas a principios del siglo XX. En efecto, las Mutuas se concibieron para asegurar la responsabilidad objetiva de los empresarios asociados frente a los accidentes de trabajo que vino a establecer la pri-

mera Ley de Accidentes de Trabajo, de 30 de enero de 1900, conocida como Ley Dato.

La Ley Dato determinaba que los patronos debían proteger a sus trabajadores frente a los riesgos a que estaban expuestos en el trabajo, disponiendo para ello de tres opciones: asumiendo directamente el riesgo, asegurándolo con una compañía aseguradora, o asociándose con otros empresarios para efectuarlo mediante la práctica mutualista, a cuyo efecto se constituyeron entidades aseguradoras mutuas, «Mutuas Patronales», que junto con las compañías aseguradoras coexistieron en la gestión de estas contingencias profesionales.

Para garantizar el derecho de los trabajadores, se establecía en la Ley la intervención del Estado, que se concretaba principalmente en la fijación de las condiciones y garantías que debían reunir las compañías de Seguros y las Mutualidades Patronales, entre otras: la separación de las operaciones del seguro de accidente respecto de cualquier otra; la fianza especial para la cobertura de las mismas; la aceptación de la legislación en materia de accidentes de trabajo; y la comunicación, al entonces Ministerio de la Gobernación, de los estatutos, balance y empleo del capital, es decir, de la marcha financiera de la compañía. Adicionalmente, para la constitución de las Mutuas Patronales se imponían ya determinadas condiciones específicas, entre



otras, un número mínimo de obreros asegurados y de patronos asociados, así como la responsabilidad solidaria de los asociados hasta la liquidación de las obligaciones asumidas.

La característica principal de estos orígenes fue la actuación de las Mutuas como plenas gestoras del riesgo de accidentes de trabajo, con un carácter totalmente privado en la naturaleza de su gestión. No tardó mucho en romperse este esquema privado de gestión, ya que la Ley de Accidentes de Trabajo de 1922 y la Ley de Bases de 1932 dieron lugar a la creación de la Caja Nacional del Seguro de Accidentes de Trabajo dependiente del Instituto Nacional de Previsión. Con ello, el carácter exclusivamente privado de la cobertura del riesgo de accidente de trabajo —que pasó a ser obligatorio— se quebraba y la gestión pública entraba en el juego como competidor de las Mutuas y de las Compañías aseguradoras.

No nos extenderemos en estos antecedentes, pues su consideración excedería el propósito de este apartado, que no es otro que dar a conocer el régimen de funcionamiento que tuvieron las Mutuas Patronales hasta la articulación de la Ley de Bases de 1963. En esos años continuó la compatibilidad del aseguramiento entre las Mutuas, las compañías de seguros y la Caja Nacional del Seguro de Accidentes de Trabajo, pero las Mutuas seguían actuando con estricto carácter privado y plenitud de gestión, sujeta a la Intervención administrativa del Estado.

1.2. La «publicación» de la gestión aseguradora de las Mutuas Patronales.

El 28 de diciembre de 1963 se promulga la trascendental Ley de Bases de la Seguridad Social, punto de arranque del actual sistema de previsión, que entre otras medidas establecerá un sistema de protección social único, incorporando en el régimen público, junto con el resto de seguros sociales obligatorios, la cobertura del Seguro de Accidentes de Trabajo. En la gestión de dicho sistema se prohíbe explícitamente, por su ánimo de lucro, la actuación de compañías privadas de seguros. Al mismo tiempo, se contempla la actuación de las Mutuas Patronales en el régimen de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales cuya gestión quedó atribuida a las Mutualidades laborales —herederas de la Caja Nacional de Accidentes de Trabajo—.

Posteriormente, el Texto Articulado de la Ley de Bases de la Seguridad Social, aprobado por Decreto 907/1966, de 21 de abril, definió a las Mutuas como entidades privadas colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social. Meses después, mediante Decreto 2959/1966, de 24 de noviembre, se aprobó con carácter provisional el primer Reglamento sobre colaboración de las Mutuas Patronales. Desde entonces, las distintas leyes que se fueron promulgando no hicieron sino consolidar la actuación de las Mutuas como colaboradoras en la gestión de nuestro sistema de Seguridad Social. Cabe destacar las modificaciones introducidas por el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Decreto 2065/1974 de 30 de mayo que unifica las Leyes vigentes en ese momento. En virtud de la misma las primas del régimen de accidentes, a cargo exclusivo del empresario, pasan a tener a todos los efectos la condición de cuotas de la Seguridad Social. Ello lleva aparejado la supresión de los denominados «extornos», esto es, de los ingresos procedentes de la diferencia entre lo que pagaban los mutualistas asociados y el coste efectivo de las prestaciones realizadas, diferencial que hasta entonces pasaban a formar parte del patrimonio propio de la Mutua. A partir de la nueva normativa, la totalidad de los bienes en que se inviertan los ingresos obtenidos por las Mutuas pasarán a ser parte integrante del Patrimonio de la Seguridad Social, manteniéndose como «Patrimonio Histórico» de las Mutuas el incorporado con anterioridad a 1 de enero de 1967 y, mediante un régimen transitorio, el procedente del 20 por 100 de exceso de excedentes incorporado hasta el 31 de diciembre de 1975.

II. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES.

Para la gestión del régimen público de Seguridad Social el capítulo VII, del título I del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante LGSS) establece dos tipos de entidades:





- Por un lado las denominadas entidades gestoras del Sistema, las cuales tienen la naturaleza de derecho público y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. En concreto, estas entidades se van a ocupar de la gestión y administración de la Seguridad Social.
- Por otro lado, los servicios comunes, como es el caso de la Tesorería General de la Seguridad Social, entidad pública con personalidad jurídica propia y que tiene atribuida como función principal el unificar todos los recursos financieros del Sistema, realizando las funciones de custodia y recaudación de los mismos y procediendo también al pago de las obligaciones de la Seguridad Social.

Junto a esta gestión directa de la Seguridad Social por parte de entidades de naturaleza pública, la propia LGSS en su artículo 67 determinaba la posibilidad de que determinadas instituciones pueden participar o colaborar en la gestión del Sistema público de Seguridad Social. En concreto, las formas en que puede realizarse esta colaboración, tal como se deduce del propio artículo 67 son las siguientes:

- Por Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.
- Y por empresas en los términos previstos en el artículo 77 de la LGSS.
- También podrán colaborar en la gestión de la Seguridad Social, las asociaciones, fundaciones y entidades públicas y privadas, previa su inscripción en un registro público.

De estas tres formas que puede revestir la colaboración con la Seguridad Social, la de mayor trascendencia y la que aquí nos interesa es la realizada por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, la cual pasamos a analizar.

II.1. Concepto de Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.

Este tipo de entidades se encuentran definidas en el artículo 68 apartado uno de la LGSS, donde se establece:

“Se considerarán mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social las asociaciones debidamente autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (actualmente Ministerio de Trabajo e Inmigración) que con tal denominación se constituyan, sin ánimo de lucro y con sujeción a las normas reglamentarias que se establezcan, por empresarios que asuman 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”.

Del análisis de este artículo se pueden extraer como principales elementos singulares de este tipo de entidad los siguientes:

- Son instituciones de base asociativa voluntaria e integradas por empresarios privados. En consecuencia no estamos en presencia de una entidad de derecho público, sino ante una asociación privada de carácter singular y especial. Características éstas que hacen que las Mutuas no puedan identificarse con organizaciones de tipo profesional reguladas en el artículo 52 de la Constitución ni con el derecho a asociación recogido en el artículo 22 del mismo texto legal (ver sentencia 11 mayo 1989).
- Por tanto, las Mutuas son instituciones asociativas singulares creadas para un fin específico y sujetas a una normativa propia integrada básicamente por el Real Decreto 1993/1995, de 7 diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general de colaboración en la gestión de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades de la Seguridad Social.
- El principio básico que regula el funcionamiento de este tipo de entidades es la ausencia de ánimo de lucro en el desarrollo de las actividades que tienen encomendadas, tanto las que se refieren a su colaboración con la Seguridad Social como aquellas otras que legalmente les puedan ser atribuidas. Es decir, aunque se trata de asociaciones de empresarios, en su actuación no rige el principio mercantil de búsqueda del máximo beneficio. Este hecho es así, debido a que el artículo 4 apartado 3 de la LGSS, descarta el lucro mercantil de la ordenación de la Seguridad Social.



- Son organizaciones creadas con el principal objetivo de colaborar en la gestión de la Seguridad Social, sin perjuicio de que se les pueda atribuir legalmente otro tipo de actividades, que en todo caso deben estar vinculadas al fin último que persiguen este tipo de instituciones, que tal como se ha puesto de manifiesto anteriormente no es otro que el de colaborar en la gestión de la Seguridad Social.

Entendemos, en definitiva, que la verdadera nota distintiva de las Mutuas es la de constituirse en “colaboradores” de la gestión del Sistema Público de Seguridad Social. Es decir, la verdadera naturaleza de una Mutua, así como la justificación de su creación es la de participar en la gestión de la Seguridad Social, dado que si esta circunstancia no se diera la propia entidad no podría crearse ni existir en el campo del derecho.

En este sentido, Ruiz Ojeda (pg. 30; 1997) determina que los puntos que caracterizan la posición jurídica-subjetiva de los sujetos que están investidos de la cualidad jurídica de colaborador de la Administración son los siguientes:

1º.- El colaborador se sitúa en dicha posición jurídico-subjetiva mediante la constitución de un título jurídico habilitante (un contrato, una concesión o autorización, o el simple misterio de la ley).

En el caso de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales su constitución está prevista en la LGSS, si bien el título habilitante para que este tipo entidades puedan nacer con personalidad jurídica propia para el desarrollo de sus funciones y de esta forma constituirse en “colaborador” en la gestión de la Seguridad Social es la autorización administrativa del Ministerio de Trabajo e Inmigración, en base a lo establecido en los artículos 68 y 72 de la LGSS.

2º.- Es el título habilitante el que liga, de forma estable –tendencialmente estable, al menos– al colaborador con el principal, con la Administración, y legitima a aquél para ostentar una posición jurídica peculiar y nueva, plenamente operativa respecto a terceros.

En concreto, para las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Pro-

fesionales el título habilitante les atribuye el estatus de colaborador en la gestión de la Seguridad Social, lo cual va a implicar que por las mismas se puedan realizar con carácter delegado funciones de naturaleza pública y administrativa, dado el carácter público que presenta el contexto donde desarrolla su colaboración este tipo de entidades que no es otro que el de la Seguridad Social.

3º.- La Administración se encuentra asistida de facultades de control y fiscalización, no sólo de la actividad del colaborador, sino también de su esfera jurídico-patrimonial, en tanto en cuanto queda ésta vinculada a la realización de las actividades estatutarias confiadas.

Así, las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales están sometidas al control y tutela del Ministerio de Trabajo e Inmigración en virtud de lo establecido en el artículo 71 de la LGSS; a inspección a través de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social; y al control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social en los términos previstos en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Por último, este tipo de entidades también están sometidas a las actuaciones de fiscalización del Tribunal de Cuentas en base a lo establecido en sus Leyes Orgánica y de Funcionamiento.

Tal como se ha establecido en los párrafos anteriores el estatus de colaborador en la gestión de la Seguridad Social que se atribuye a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales va a implicar que por las mismas y de forma delegada se ejerzan funciones públicas y administrativas con el consiguiente conjunto de derechos y obligaciones que esto implica. En concreto, las áreas de gestión de la Seguridad Social en que las Mutuas pueden participar en su función de colaboración se encuentran especificadas en el artículo 68 apartado dos de la LGSS:

- La tradicional colaboración en la gestión de contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- La colaboración en la gestión de la prestación económica de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes, incorporada a las Mutuas desde el año 1994.





– Y la realización de actividades para la prevención de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales a favor de las empresas asociadas y de sus trabajadores, así como de los trabajadores por cuenta propia adheridos a las mismas. Estas actividades preventivas son distintas de aquéllas que las Mutuas puedan desarrollar como Servicio de Prevención ajeno, que se regirán por lo dispuesto en la Ley 31/1995, de 8 de noviembre. Más adelante nos detendremos en su análisis dadas las dificultades prácticas que han planteado en el ejercicio del control interno.

Finalmente, cabe destacar lo que a nuestro juicio es seguramente la singularidad más importante de estas entidades, que no es otra que la de gestionar dos patrimonios diferenciados: un patrimonio de la Seguridad Social que tienen adscrito en su función colaboradora y cuya titularidad corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social; y un patrimonio privativo de los mutualistas con una justificación histórica a la que ya nos hemos referido anteriormente al resumir los orígenes y evolución de las Mutuas.

Esta dualidad patrimonial queda plasmada perfectamente en el apartado cuarto del artículo 68 de la LGSS que establece que:

“...los ingresos que las Mutuas obtengan como consecuencia de las primas de accidentes de trabajo aportadas a las mismas por los empresarios a ellas asociados, así como los bienes muebles o inmuebles en que puedan invertirse dichos ingresos, forman parte del patrimonio de la Seguridad Social y están afectados al cumplimiento de los fines de ésta.

Los bienes incorporados al patrimonio de las mutuas con anterioridad a 1 de enero de 1967 o durante el período comprendido entre esa fecha y el 31 de diciembre de 1975, siempre que en este último caso se trate de bienes que provengan del 20 por 100 del exceso de excedentes, así como los que procedan de recursos distintos de los que tengan su origen en las cuotas de Seguridad Social, constituyen el patrimonio histórico de las Mutuas, cuya propiedad les corresponde en su calidad de asociación de empresarios...”

Este patrimonio histórico aunque pertenece a las Mutuas se encuentra igualmente sometido a control y tutela pública debido a los siguientes motivos:

- El propio artículo citado reconoce al Ministerio de Trabajo e Inmigración facultades de tutela y control sobre este patrimonio histórico.
- Igualmente determinada la afectación estricta al fin social de la entidad (colaboración en la gestión de la Seguridad Social) del mencionado patrimonio histórico. En consecuencia el destino del mismo va a estar vinculado a la realización de funciones públicas y administrativas y por tanto debe ser objeto de control por parte de los poderes públicos.

II.2. Encuadramiento de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales dentro del Sector Público.

Tal y como se ha puesto de manifiesto en los párrafos anteriores, las Mutuas se constituyen con el fin principal de colaborar en la gestión de la Seguridad Social, lo cual va a implicar el ejercicio delegado por parte de las mismas de determinadas funciones públicas, así como que los recursos que financian su actividad también van a tener naturaleza de fondos públicos. Estos dos hechos conllevan la necesidad de determinar el régimen presupuestario, económico-financiero, contable y de control interno aplicable a este tipo de entidades, lo cual implica delimitar su encuadramiento dentro del sector público estatal en los términos previstos en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP).

Tal como señala Gil Herrera (pg 86; 2006) los criterios a que atiende la clasificación del sector público en la LGP, son de financiación mayoritaria y de control efectivo por parte de la Administración General del Estado.

En este sentido el artículo 2 de la LGP clasifica 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”, dentro del sector público estatal. Ahora bien, cabe plantearse si bajo esta matización hecha a la función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, cuando menos imprecisa, se está incluyendo la gestión del Patrimonio Histórico de la Mutua. Como hemos señalado este



patrimonio se caracteriza por las siguientes notas:

- Está vinculado al fin principal de la entidad que no es otro que el de colaborar en la gestión de la Seguridad Social.
- Su tutela y control corresponde a los poderes públicos.
- La esencia de este patrimonio es consustancial a la propia gestión colaboradora sin la cual el mismo no tiene razón de ser.
- Por oposición, la propiedad del mismo le corresponde a la Mutua en su calidad de asociación de empresarios.

Resulta difícil dar una respuesta concluyente dado que, por otro lado, ni por vía legal ni reglamentaria se ha determinado con precisión la forma en que debe consistir o realizarse esta afectación del patrimonio privativo de la Mutuas al fin social de las mismas.

Cuando menos, y como se ha indicado anteriormente, la LGSS somete este patrimonio al control y tutela del Ministerio de Trabajo e Inmigración y, por tanto, al control efectuado por la Intervención General. Asimismo, el Reglamento general sobre Colaboración contempla expresamente la aplicación al Plan general de contabilidad pública. Desde este punto de vista, el principio de entidad contable recogido en la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las MATEPSS de 1998 señala específicamente que las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, al gestionar dos patrimonios independientes, deben formar y rendir cuentas separadamente de ambos patrimonios, además de las que les corresponde rendir como entidades contables.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, el artículo 3 de la LGP clasifica a las Mutuas en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social dentro del sector público administrativo, lo cual va a acarrear para este tipo de entidades las siguientes consecuencias:

- Su gestión esta sometida al régimen presupuestario anual previsto en la LGP, debiendo elaborar sus proyectos de presu-

puestos para su inclusión dentro de los presupuestos de la Seguridad Social, los cuales deberán ser aprobados por las Cortes Generales.

- La gestión económico-financiera de estas entidades debe cumplir con los principios de eficacia, eficiencia y economía previstos en el artículo 69.1 de la LGP.
- Por último este tipo de entidades están sometidas al régimen de contabilidad pública y control interno en los términos previstos en la LGP.

II.3. Entidades creadas y dependientes de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.

El Reglamento general de colaboración de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social contempla, con la finalidad de obtener la mayor eficacia y racionalización en la utilización de los recursos gestionados, la posibilidad de que dos o más Mutuas puedan poner en común medios, instalaciones y servicios necesarios en orden a la mayor eficacia de los fines señalados, creando al efecto determinadas entidades o centros mancomunados con personalidad jurídica propia.

En relación a este punto, hemos de señalar en primer lugar que, si bien no existe reserva de ley en la materia, sería conveniente que se hubiera introducido una previsión legal en este sentido, más aún si se tiene en cuenta que las formulas de colaboración y cooperación que se han previsto contemplan la creación de entidades específicas, distintas a las previstas en la Administración General del Estado.

Entrando a analizar esas fórmulas, el artículo 12 del Reglamento, como ya lo hacían anteriores reglamentos, contempla la puesta en común de medios por parte de dos o más Mutuas con el fin de establecer servicios sanitarios o recuperadores mediante la creación de «centros mancomunados» para la atención de sus trabajadores accidentados y enfermos profesionales. Se trata de centros con personalidad jurídica propia que confeccionan sus presupuestos y llevan su contabilidad de forma independiente de los de sus Mutuas partícipes. Estos centros mancomunados han tenido escasa implantación siendo





únicamente dos los centros mancomunados que en la actualidad subsisten.

Más recientemente, y derivado del proceso de fusiones y absorciones que ha dominado el sector en los últimos años, el Real Decreto 1765/2007 –por el que se modifica el artículo 14 de Reglamento– ha gestado una nueva fórmula de colaboración más ambiciosa. Concretamente bajo la denominación de «entidades mancomunadas» se han creado dos entidades –también referidas como corporaciones de Mutuas– que plantean la puesta en común por las Mutuas de cualesquiera medios o instrumentos, más allá de los meramente sanitarios, en orden a la mejora de eficacia de la gestión y una optimización de recursos asignados.

En relación a estos centros y entidades mancomunadas, no se concretan en el Reglamento los derechos y obligaciones, y la forma de financiación por las Mutuas partícipes; el régimen de gobierno, la administración, su régimen económico ni las funciones a desarrollar por las mismas.

Desde nuestro punto de vista, si bien son centros constituidos por varias mutuas, tienen personalidad jurídica propia, su financiación así como los servicios que prestan son de naturaleza pública, por lo que, en consecuencia, estos centros participarían de la naturaleza de entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social. Por tanto, y a los efectos de determinar y clarificar su régimen presupuestario, de contabilidad y de control interno, sería preciso en nuestra opinión que este tipo de entidades se incluyese en la LGP, dentro del sector público estatal de carácter administrativo.

Similar opinión podría manifestarse en relación a la «Asociación de Mutuas de Accidentes de Trabajo» (AMAT), asociación que agrupa a todas las MATEPSS y que se financia con las cuotas de asociación abonadas por éstas con cargo al patrimonio de la Seguridad Social. Ya ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal de Cuentas “*la falta de apoyo normativo para controlar las actividades de AMAT*” por parte del Ministerio de Trabajo y la necesidad de “*instrumentar jurídicamente sus competencias sobre dicha Asociación*”.

Mención aparte merecen las denominadas «sociedades de prevención», de carácter

mercantil, a través de las cuales las Mutuas desarrollan sus actividades como servicio de prevención ajeno, de acuerdo con la ley de prevención de riesgos laborales a las que nos referiremos más adelante.

II.4. Las Mutuas de Accidentes de Trabajo en cifras.

En el cuadro siguiente se ofrece un resumen de la ejecución presupuestaria del pasado ejercicio 2007, donde puede apreciarse la magnitud de la gestión colaboradora de las MATEPSS. Tomando en consideración las distorsiones que el pago de pensiones, el ingreso de excedentes de las Mutuas en la Tesorería, o la gestión del Fondo de Reserva de la Seguridad Social puedan ocasionar en los capítulos 4, 7 y 8, respectivamente, podremos apreciar la efectiva participación de las Mutuas en la gestión del Sistema de la Seguridad Social, destacándose el capítulo de los gastos corrientes donde representan aproximadamente el 64% de sus gastos.

III. EL DESARROLLO DEL MODELO ACTUAL DE CONTROL INTERNO EJERCIDO SOBRE LAS MATEPSS.

En cumplimiento de las previsiones de la Ley General Presupuestaria y de la General de la Seguridad Social, el Real Decreto 3307/1977, de 1 de diciembre, creó la Intervención de la Seguridad Social bajo la dependencia funcional de la Intervención General de la Administración del Estado, estableciendo las normas para el ejercicio de la función interventora en las Entidades Gestoras de la Seguridad Social. En su disposición adicional se contemplaba la elaboración de un proyecto de modificación del Reglamento general sobre colaboración de las Mutuas –aprobado por Real Decreto 1509/1976, de 21 de mayo– por el que se incluyese a dichas entidades en el ámbito de actuación de la Intervención de la Seguridad Social.

Esta modificación se introdujo finalmente por el Real decreto 820/1980, de 14 de abril, en similares términos a la reforma que en la normativa de control interno había operado el Real Decreto 1373/1979 de



Ejecución del P.G. de la Seguridad Social
 [Total Gastos][Total Funciones][Ejercicio 2007]
 Obligaciones reconocidas (millones de €)

CAPITULO	Entidades Gestoras	Tesorería General	Mutuas
1 Gastos de Personal	670,77	580,03	939,68
2 Gastos Corrientes	390,96	280,99	1197,20
3 Gastos Financieros	3,07	1,03	3,33
4 Transferencias Corrientes	89.183,43	37,19	7460,31
6 Inversiones Reales	132,54	161,27	178,52
7 Transferencias de Capital	41,89	4,17	712,03
8 Activos Financieros	3,83	9.885,48	689,13
9 Pasivos Financieros	0,05	769,80	0,27
Total Gastos	90.426,54	11.719,96	11.180,48

Fuente: SICOSS (Sistema de información contable de la Seguridad Social)

8 de junio, por el que se reguló la estructura y funciones de la Intervención General de la Seguridad Social. En virtud de estas modificaciones el control de las Mutuas Patronales se llevaría a cabo a través de comprobaciones o procedimientos de auditoría que, entre otros aspectos, debían alcanzar la verificación de los libros de contabilidad, y demás documentación presupuestaria y contable que tuvieran que formalizar o rendir las Mutuas. Estas auditorías se debían realizar con la periodicidad que, dadas las características de cada Mutua Patronal, determinase la Intervención General de la Seguridad Social, atendiendo a las disponibilidades efectivas del personal especializado, procurando, siempre que fuera posible, que las mismas tuvieran lugar anualmente, periodicidad que no fue posible alcanzar en muchos casos dado el alto grado de atomización que tradicionalmente ha presentado el sector. Concretamente en 1980 eran 176 las Entidades existentes, que tras un proceso de fusiones y absorciones que se acentuó en los años sucesivos se han concentrado en las 20 Mutuas actuales.

Con independencia del sistema de auditoría comentado, se contempló en la norma la posibilidad de extender el ejercicio de la función interventora, en los mismos términos en que fuera aplicable a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, en relación a aquellas Mutuas que se considerase conveniente para una mayor eficacia de la función de control, posibilidad ésta que nunca fue llevada a la práctica.

No fue hasta el año 1990, cuando la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho año modificó en artículo 205 del Texto Refundido de la Ley General de Seguridad Social de 1974 disponiendo que las Mutuas –ya con su actual denominación– «de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales» serían objeto, anualmente, de una auditoría de cuentas por la Intervención General de la Seguridad Social. Para la realización de dicha auditoría, la Intervención General de la Seguridad Social, en caso de insuficiencia de medios personales propios, podría solicitar la colaboración de entidades privadas.

Dicha auditoría anual de cuentas se fue contemplando sucesivamente en los planes anuales de auditoría de la Intervención General de la Seguridad Social, junto con la realización de una auditoría de cumplimiento, teniendo su definitiva concreción normativa

AÑO	1955	1960	1965	1975	1980	1990	1992	1999	2008
Nº MUTUAS	208	218	209	188	176	95	58	30	20

Fuente: AMAT (Asociación de Mutuas de Accidentes de Trabajo)





en el artículo 39 del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el Régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, hoy vigente, que dispone que:

“Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social estarán sujetas a control financiero, ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, de acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y II de este Título. Dicho control alcanzará a la comprobación de la situación y funcionamiento de su gestión en el aspecto económico financiero para verificar que se acomodan a los principios de buena gestión financiera y a las disposiciones y directrices que las rijan, así como la verificación de la eficacia y eficiencia. Este control comprenderá la realización de la auditoría anual de cuentas a que se refiere el artículo 71 de la Ley General de la Seguridad Social.”

Adicionalmente, los artículos 34 y 35 del citado Real Decreto regularon las especialidades del procedimiento contradictorio a seguir en relación a las citadas entidades derivado de su especial régimen jurídico, procedimiento que se viene a superponer a la emisión de los denominados «informes de actuación». Además del plazo de un mes para la formulación de alegaciones —en lugar de tradicional de 15 días— las especialidades que se establecieron en dicho procedimiento fueron las siguientes:

- Una vez evacuado el trámite de alegaciones, el informe que se emite sigue teniendo carácter provisional, en tanto el órgano de dirección y tutela —la Secretaría de Estado de la Seguridad Social— no se manifieste en relación al mismo.
- Y existiendo conformidad del órgano de dirección y tutela con el contenido del informe definitivo, éste instruirá el correspondiente procedimiento administrativo, de acuerdo con la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con el fin de requerir de la mutua la adopción de las medidas y actuaciones propuestas en el mismo.

Por otra parte, también se contempla la posibilidad, no aplicada hasta el momento, de que el control financiero pudiera ejercerse con carácter permanente cuando

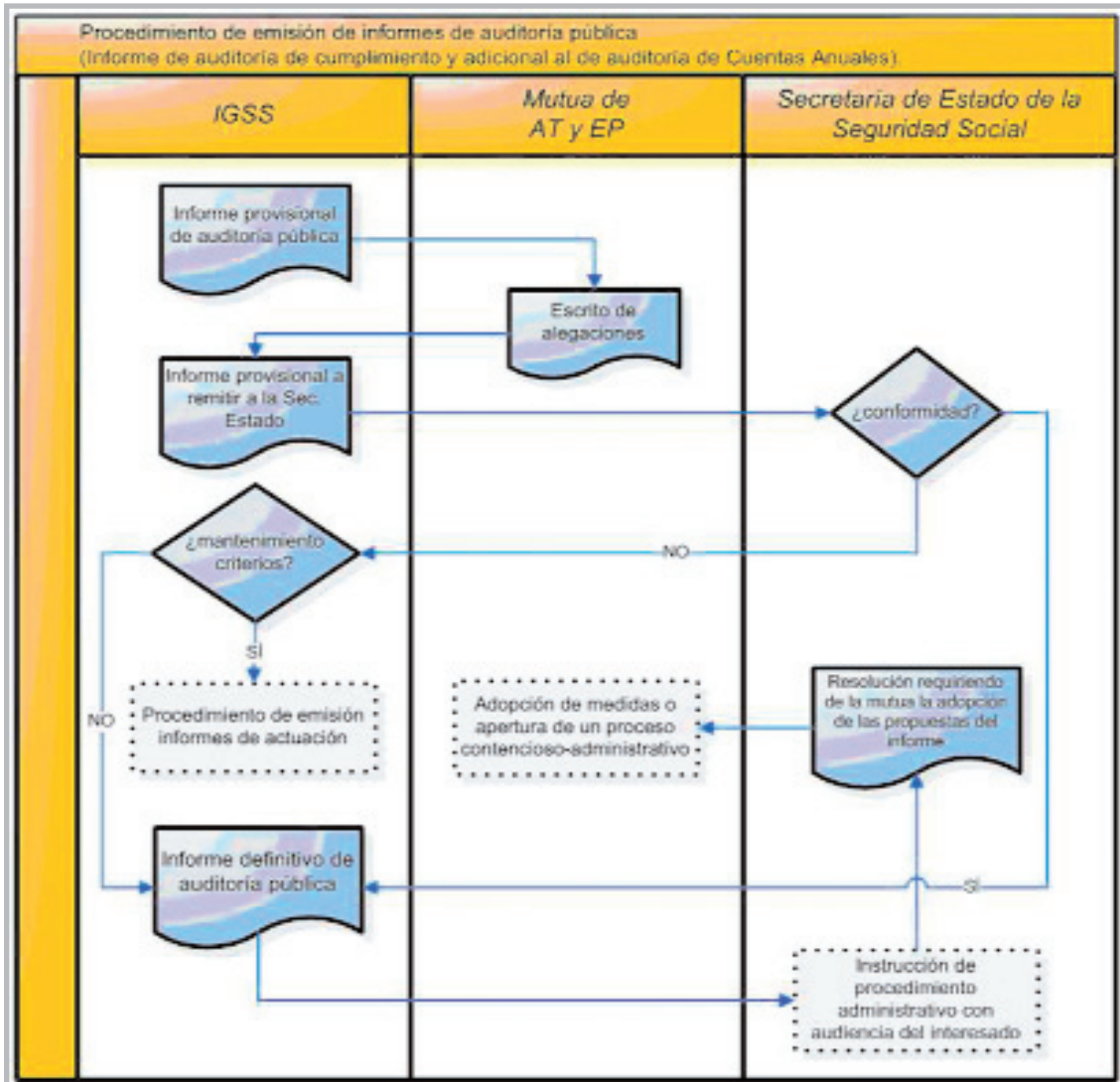
la Mutua se halle inmersa en alguno de los supuestos previstos en la Ley General de la Seguridad Social para la adopción de medidas cautelares, supuestos que se relacionan con situaciones de desequilibrio económico-financiero que pongan en peligro la solvencia o liquidez de la entidad, o con insuficiencias o irregularidades de la contabilidad o administración en términos que impidan conocer la situación de la entidad.

Igualmente destacable es la inclusión expresa de las Mutuas de Accidentes de Trabajo en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, como consecuencia de las modificaciones introducidas por las Leyes de acompañamiento a los Presupuestos de los ejercicios 2002 y 2003 en sus artículos 129 y 100, respectivamente, salvando así una omisión que en la normativa general presupuestaria había persistido a lo largo de los años, al tener ésta una eficacia supletoria en el ámbito de la Seguridad Social. En virtud de las mismas se contempla expresamente la realización, por la Intervención General de la Administración del Estado, de una auditoría anual de cuentas sobre las Mutuas de Accidentes de Trabajo, cuyo informe debería acompañar a las cuentas anuales rendidas al Tribunal de Cuentas, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 130 del referido Texto Refundido.

IV. LA ACTUACIÓN DE LAS MUTUAS COMO SERVICIO DE PREVENCIÓN AJENO.

La pretensión de las Mutuas en relación a la gestión de las contingencias profesionales ha sido siempre la de llevar a cabo una gestión integral del accidente de trabajo y las sucesivas reformas legislativas han ido por ese camino, de tal forma que las Mutuas tienen hoy dos ámbitos claros de actuación: el preventivo y el reparador.

En el ámbito preventivo, ya desde la Ley de Bases de la Seguridad Social de 1963, las Mutuas tenían reconocidas ciertas funciones complementarias de asesoramiento y divulgación, que podían llevar a cabo voluntariamente, en materia de seguridad e higiene.



Sin embargo, la plena actuación de las Mutuas en actividades de prevención se puso en marcha a partir de la Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales, produciendo una importante reorientación de la actividad típica y tradicional de estas entidades mutualistas. Concretamente su artículo 32 estableció que las Mutuas “podrán desarrollar para las empresas a ellas asociadas las funciones correspondientes a los servicios de prevención”. Estas actividades preventivas, que no están comprendidas en la gestión de las contingencias profesionales de la Seguridad Social ni se financian, por tanto, por las cuotas que abonan las empresas en concepto de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, quedaron integradas en la «gestión del Patrimonio Histórico» de las Mutuas.

Hay que tener en cuenta, que esta habilitación establece una excepcionalidad dentro del marco regulador del Patrimonio

Histórico, cuya administración no puede desviarse a la realización de actividades mercantiles. Si el Legislador contempló esta excepción fue en aras a facilitar una rápida y efectiva aplicación de la nueva Ley, en la medida en que las Mutuas eran hasta ese momento posiblemente las únicas entidades con los medios materiales y humanos adecuados para prestar este servicio de prevención ajeno. Estos medios humanos y materiales que dispusieron las Mutuas para el desarrollo de sus actividades como servicio de prevención ajeno, eran los que se encontraban afectos al desarrollo del programa de «Higiene y Seguridad» dentro de la cobertura de las contingencias profesionales de la Seguridad Social, por lo que resultaba preciso establecer una compensación a abonar por el Patrimonio Histórico por la utilización de los medios humanos y materiales de la Seguridad Social para el desarrollo de las referidas funciones como Servicios de Prevención. Con un carácter en principio provisional, se reguló reglamentariamente





en el año 1998 el importe de dicha compensación, que quedó fijado en el mayor de los importes resultantes de la utilización de los criterios que se especifican a continuación:

- El 85 por cien de la suma de los ingresos imputables al ejercicio por las actividades del servicio de prevención ajeno llevadas a cabo por la mutua en cumplimiento de los conciertos suscritos.
- El resultado de aplicar una fórmula polinómica resultante de multiplicar el coste/hora del ejercicio del personal que realizara funciones de prevención comprendidas en la cobertura de las contingencias profesionales, por la suma de los tiempos mínimos de dedicación de dicho personal en el ejercicio, en función de los conciertos suscritos con las empresas.

El establecimiento de la fórmula polinómica en función de unos tiempos mínimos teóricos y no efectivos, las complejas especificaciones técnicas que habían de seguirse en su cálculo, así como las dificultades prácticas que planteaba su verificación posterior, derivaron en una aplicación muy limitada de la misma, por lo que las Mutuas –en sus actividades como servicio de prevención ajeno– vieron garantizado el 15 por cien de los ingresos facturados, independientemente del coste efectivo de dichas actividades que era soportado por el Presupuesto de la Seguridad Social.

Esta situación fue progresivamente poniéndose de manifiesto por las auditorías realizadas por la Intervención General de la Seguridad Social– y por el propio Tribunal de Cuentas– que fue detectando un incremento en la dedicación de los medios materiales y humanos de la Seguridad Social al desarrollo de las actuaciones del servicio de prevención ajeno, llegando incluso a una dedicación exclusiva a estas actividades. Si bien en el año 2004 se sustituyó el sistema de compensación de acuerdo a criterios de imputación de costes más racionales y objetivos –que atendieron a la efectiva dedicación de los medios de la Seguridad Social al desarrollo de actividades del servicio de prevención ajeno–, había quedado plasmado que la utilización compartida de medios suponía un obstáculo que dificultaba considerablemente las tareas de control de dichas entidades en su condición de colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social.

Ello motivó que, con fecha de efectos económicos de 1 de enero de 2005, se impulsara un proceso de segregación de los servicios de prevención ajeno a una persona jurídica de carácter mercantil distinta de la Mutua y vinculada a ésta, denominada «Sociedad de Prevención». Cada una de las Mutuas tuvo que presentar un expediente de segregación comprensivo de todos los medios humanos y materiales –tanto inmuebles como bienes muebles– a traspasar, como de las relaciones contractuales en las que subrogarían las nuevas sociedades de prevención. Igualmente, debía reflejar los medios materiales de la Seguridad Social, del Patrimonio Histórico y de terceros que iban a poder seguir utilizando total o parcialmente durante un período transitorio de 3 años. Este expediente de segregación se sometió al informe de la Intervención General de la Seguridad Social de carácter preceptivo y determinante de la resolución administrativa por la que se autorizó la continuación de la actividad como servicio de prevención ajeno y su cesión a las sociedades de prevención, a todas las Mutuas de Accidentes

Las actuaciones de control que se desarrollan en relación a las “Sociedades de Prevención” han quedado limitadas de manera importante, dada su naturaleza jurídico privada, su incardinación fuera del sector público y su falta de afectación al fin social de la Seguridad Social



de Trabajo, salvo dos de ellas que, ante su falta de viabilidad, optaron por cesar en el desarrollo de la citada actividad.

V. EL CONTROL INTERNO DE LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO. PRESENTE Y FUTURO.

V.1. *El modelo vigente de control interno.*

En la actualidad, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria dispone, en su artículo 168, que la Intervención General de la Administración del Estado realice anualmente la auditoría de las Cuentas Anuales de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social. Dicha auditoría se ejerce, bajo dependencia funcional, por la Intervención General de la Seguridad Social, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 143, y en consonancia con lo establecido en la Ley General de la Seguridad Social. Adicionalmente la Ley General Presupuestaria contempla, en su artículo 158, la aplicación del control financiero de carácter permanente a aquellas Mutuas que se hallen inmersas en alguno de los supuestos previstos en el artículo 74.1 de la Ley General de la Seguridad Social, a los que nos hemos referido con anterioridad, siempre en los términos previsto en la disposición adicional undécima de la Ley General Presupuestaria.

Por su parte, el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, establece en su artículo 71.2 que las mutuas sean objeto, anualmente, de una auditoría de cuentas, por parte de la Intervención General de la Seguridad Social, pudiendo recabar, en caso de insuficiencia de medios personales propios y previa autorización Ministerial, la colaboración de firmas privadas de auditoría. Dichas auditorías se reflejarán en el plan de auditorías que, elaborado anualmente por la Intervención General de la Seguridad Social, se incluye en el Plan anual de auditorías de la Intervención General de la Administración del Estado.

El objetivo de las auditorías de cuentas previstas en relación al Patrimonio de la Seguridad Social y al Patrimonio Histórico de las Mutuas es, como no puede ser otro, com-

probar que las Cuentas Anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel de dichos patrimonios, de su situación financiera y de los resultados de sus operaciones y –en relación al Patrimonio de la Seguridad Social– de la ejecución de su presupuesto, de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que les son de aplicación, y que contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

Como señala el artículo 167 de la LGP, en su apartado 4, “*la Intervención General de la Administración del Estado podrá extender el objeto de la auditoría de cuentas anuales a otros aspectos de la gestión de los entes públicos en especial cuando no estén sometidos a función interventora o control financiero permanente*”. En consonancia, el desarrollo reglamentario del régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, recogido en el artículo 39 del Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo –ya reproducido– establece un ámbito más amplio para el control a desarrollar por la Intervención General, contemplándose en el plan anual de auditorías a desarrollar sobre las Mutuas la realización de una «auditoría de cumplimiento» adicional a la auditoría de cuentas prevista legalmente. Concretamente, el objeto de la auditoría pública que anualmente realiza la Intervención General de la Seguridad Social a cada una de las Mutuas de Accidentes de Trabajo se ve ampliado a la verificación de otros objetivos diversos, siendo los más significativos los siguientes:

- Constatar la existencia de un adecuado nivel de organización y control interno existente en las distintas áreas de trabajo.
- Comprobar el cumplimiento de las disposiciones comunes, así como de las específicas de la colaboración en las distintas contingencias, establecidas en la Ley General de la Seguridad Social y en el Reglamento sobre Colaboración de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.
- Examinar que la concesión de prestaciones se efectúa de acuerdo con la normativa reguladora de la acción protectora del Sistema de Seguridad Social.
- Comprobar el cumplimiento de la normativa de contratación del sector público –de reciente aplicación a las MATEPSS–.





- Constatar el régimen de funcionamiento de la Mutua en el desarrollo de las actividades preventivas de acuerdo con la normativa aplicable para las mismas.
- Verificar la efectiva dedicación a los fines de colaboración en la gestión de los inmuebles integrantes del Patrimonio de la Seguridad Social que se encuentran adscritos a la Entidad.
- Analizar la política de inversiones financieras de la Mutua combinando seguridad y liquidez con la obtención de una adecuada rentabilidad.
- Determinar la situación de liquidez y solvencia de la Mutua para atender el cumplimiento de las obligaciones contraídas.

Mención especial merece las actuaciones de control que se desarrollan en relación a las «Sociedades de Prevención» de las Mutuas. En la actualidad, una vez concluido el proceso de segregación de los servicios de prevención ajenos de las Mutuas, y tras pasada esta actividad a las sociedades mercantiles de prevención constituidas al efecto, el control que se efectúa sobre las mismas ha quedado limitado de manera importante, habida cuenta de la naturaleza jurídico privada de estas sociedades, su incardinación fuera del sector público y su falta de afectación al fin social de la Seguridad Social. Concretamente, las auditorías que anualmente se realizan sobre las MATEPSS se limitan a comprobar los siguientes extremos:

- Las operaciones internas que cada Sociedad de Prevención haya realizado con la Mutua.
- Por lo que se refiere a la utilización transitoria de los bienes y derechos adscritos a la colaboración en la gestión de la Seguridad Social, se determina la bondad de la contraprestación a percibir por el Patrimonio de la Seguridad Social y por el Patrimonio Histórico por el uso transitorio de bienes por la Sociedad de Prevención, de conformidad con las condiciones establecidas en la normativa vigente y con las Resoluciones por las que la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social fijó, para cada una de las Mutuas, los plazos, términos y condiciones aplicables.
- Las restantes operaciones que desarrolle la Sociedad de Prevención, en principio, no

serán objeto de revisión. Simplemente, habrá que comprobar el valor contable de la participación que el Patrimonio Histórico tiene en la Sociedad de Prevención, a partir de las Cuentas Anuales formuladas por la entidad participada de conformidad con la legislación mercantil, que deberán acompañarse del informe de auditoría correspondiente. En este sentido se actúa como «auditor principal» en los términos recogidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- En cualquier caso, cabría la posibilidad de realizar cualquier otro procedimiento, cuya naturaleza, momento de realización y alcance dependerán de las circunstancias de cada Mutua y del grado de conocimiento que el auditor principal tenga acerca de la competencia profesional del auditor de la Sociedad de Prevención.

Bibliografía:

M^a Victoria Viguera García. “El control financiero en las Mutuas de Accidentes de trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social: Problemática Actual y Perspectivas de Futuro”. (“Presupuesto y Gastos Público 11/1993”. Instituto de Estudios Fiscales. Páginas 161-180).

Antonio V. Sempere Navarro. “Las Mutuas de Accidentes de trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social: Organización, composición y funciones” (“Cien años de Seguridad Social”. Fraternidad Muprespa y UNED, 2000. Páginas 563-597).

Antonio V. Sempere Navarro, Ángel Luís de Val Tena y otros. “Perfiles de las Mutuas de Accidentes de Trabajo”. (Editorial Aranzadi, 2005).

César Gala Vallejo. “Las Mutuas de Accidentes de trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social” (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2008).

Alberto Ruiz Ojeda. “Las fundaciones privadas como colaboradores de la Administración y el régimen jurídico de patrimonio fundacional: un comentario con ocasión de la nueva Ley de Fundaciones”. (Revista española de Derecho Administrativo n^o 93 enero/marzo 1997).

Luís Gil Herrera. “La contabilidad pública y la contabilidad nacional: Enlace micro-macro contable” (Instituto de Estudios Fiscales, 2006). ■



1. Presupuestos

Orden EHA/1301/2008, de 6 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2009.

La presente Orden Ministerial dicta las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2009 de conformidad con lo establecido en la Ley General Presupuestaria. En la misma se establecen los criterios generales a los que se ha de ajustar la asignación de recursos públicos del Estado, el ámbito institucional de los presupuestos, y la composición y funciones de los órganos participantes en su proceso de elaboración. Asimismo, regula la tramitación del anteproyecto de presupuestos, estableciendo los plazos y documentación para la elaboración, y detalla el contenido de las estructuras presupuestarias.

Orden EHA/1302/2008, de 7 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los escenarios

presupuestarios, para el período 2009-2011.

Esta Orden se dicta para dar cumplimiento a la Ley General Presupuestaria, donde se dispone que los escenarios presupuestarios plurianuales se ajustarán al objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente al Estado y a la Seguridad Social referido a los tres ejercicios. En ellos se definen los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto, en función de sus correspondientes objetivos estratégicos y los compromisos de gasto ya asumidos. De esta forma, la formulación de los escenarios presupuestarios asegura que todas las decisiones de gasto queden enmarcadas de un modo coherente en el objetivo global de estabilidad, y asimismo determina los límites que la acción del gobierno debe respetar en los casos en que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria, permitiendo con ello una mejor asignación de los recursos presupuestarios a corto y medio plazo.

2. Contratación

Orden EHA/1049/2008, de 10 de abril, de declaración de bienes y servicios de contratación centralizada.

La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, incorpora entre otros elementos una nueva regulación de la contratación centralizada dando cabida no sólo a los hasta ahora contemplados contratos de suministro y de servicios sino también a la posible centralización de los contratos de obras. Por otra parte la nueva ley modifica la tipología de los contratos, eliminando la diferenciación existente en la normativa anterior entre los contratos de servicios y los de asistencia técnica y consultoría, encontrándose a partir de ahora unos y otros englobados

en la categoría única de contratos de servicios. También establece de manera específica la competencia de la Dirección General del Patrimonio del Estado para operar como central de contratación única en el ámbito de la Administración General del Estado, sus Organismos autónomos, Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social y demás Entidades públicas estatales. Para llevar a cabo esta función introduce sistemas para la racionalización técnica de la contratación aplicables en concreto a la contratación centralizada, tales como el acuerdo marco y el sistema dinámico de contratación.

Estas circunstancias hacen necesaria la redefinición del ámbito al que se extien-





de la contratación centralizada, mediante esta Orden Ministerial.

Orden EHA/1220/2008, de 30 de abril, por la que se aprueban las instrucciones para operar en la Plataforma de Contratación del Estado.

La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, con el fin de fomentar la transparencia de la actividad contractual del sector público, regula el Perfil de Contratante como medio preferente de difusión de tal información. También señala que la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado pondrá a disposición de todos los órganos de contratación del sector público una plataforma electrónica que permita dar publicidad a las convocatorias de licitaciones, a sus resultados y al resto de información contractual considerada relevante. La Plataforma de Contratación del Estado sirve así de espacio virtual de

contacto entre los órganos de contratación del sector público y los interesados, pudiendo estos últimos acceder a la misma a través de un portal único.

En la Plataforma se publicarán necesariamente los perfiles de contratante de los órganos de contratación de la Administración General del Estado, sus Organismos autónomos, Entidades gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social y demás Entidades públicas estatales. Voluntariamente, además, se publicarán en esta Plataforma los perfiles de contratante de los restantes entes del sector público estatal y de los órganos de contratación de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales y se interconectará con los servicios de información similares que articulen esas Administraciones Territoriales en la forma que determinen los convenios que se concluyan al efecto.

3. Contabilidad

Resolución de 17 de julio de 2008, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 28-11-2005, por la que se regulan los procedimientos para la tramitación de los documentos contables en soporte fichero.

La presente Resolución modifica la Resolución de 28 de noviembre de 2005, relativo a la tramitación de los documentos contables electrónicos, a fin de establecer una excepción en cuanto a las verificaciones a efectuar por la oficina de contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en la Instrucción de operatoria con-

table a seguir en la ejecución del gasto del Estado. Concretamente, es preciso prever la posibilidad de que no figure cumplimentado el dato de la fecha del reconocimiento de la obligación en los documentos contables OK o ADOK, supuesto que se produce cuando el documento contable electrónico ha sido expedido con anterioridad a la aprobación del acto de reconocimiento de la obligación.

Por otra parte, también modifica el anexo I «Relación de claves de operación», al objeto de incluir las claves de la operación de los documentos contables RC.

4. Función interventora

Resolución de 2 de Junio de 2008, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los

artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos.



Una primera diferencia con el último Acuerdo dictado para la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que fue aprobado por el Consejo de Ministros el 1 de marzo de 2002, es la relativa al ámbito subjetivo de aplicación, al regular conjuntamente la función interventora para la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.

Entre las modificaciones de alcance general habidas en nuestro ordenamiento y con incidencia en los procedimientos de gasto cabe destacar, además de la propia Ley General Presupuestaria que sirve de soporte a este Acuerdo, las relativas a las materias de subvenciones y contratos, entre otras.

Por lo que respecta a los contratos patrimoniales, el Acuerdo se hace eco de las novedades que introdujo la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

Por su parte, en el ámbito de la Seguridad Social, además de las anteriores normas, cabe destacar una serie de novedades legislativas que han supuesto la creación de nuevas prestaciones económicas que se han tenido en cuenta en la redacción del presente Acuerdo. Así, la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, el Real Decreto 869/2007, de 2 de julio, la Ley 40/2007, de 4 de diciembre.

5. Organización Administrativa

Real Decreto 432/2008, de 12 de abril, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales.

Según el presente Real Decreto, la Administración General del Estado queda estructurada en los siguientes departamentos ministeriales:

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación; Ministerio de Justicia; Ministerio de Defensa; Ministerio de Economía y Hacienda; Ministerio del Interior; Ministerio de Fomento; Ministerio de Educación, Política Social y Deporte; Ministerio de Trabajo e Inmigración; Ministerio de Industria, Turismo y Comercio; Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino; Ministerio de la Presidencia; Ministerio de Administraciones Públicas; Ministerio de Cultura; Ministerio de Sanidad y Consumo; Ministerio de Vivienda; Ministerio de Ciencia e Innovación y Ministerio de Igualdad.

Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.

Mediante este Real Decreto se continúa la reestructuración iniciada, estableciéndose

se la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales, al amparo de lo establecido en el artículo 10.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, todo ello sin perjuicio de su desarrollo posterior para cada departamento, mediante los oportunos reales decretos.

Resolución de 13 de mayo de 2008, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se delegan competencias a favor de determinados órganos del Departamento.

La introducción en el Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, de modificaciones en los órganos superiores y directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y en el ámbito de la Subsecretaría de Economía y Hacienda, hace necesario reordenar las delegaciones para garantizar un funcionamiento ágil y eficaz en el ejercicio de las competencias mediante la presente Resolución.

Durante este periodo, se han publicado los siguientes Reales Decretos, de desarrollo de la estructura orgánica básica de los distintos Ministerios:





- *Real Decreto 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda.*
- *Real Decreto 1131/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Administraciones Públicas.*
- *Real Decreto 1130/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino.*
- *Real Decreto 1124/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.*
- *Real Decreto 1125/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14-4-2008, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.*
- *Real Decreto 1129/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Trabajo e Inmigración y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14-4-2008, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.*
- *Real Decreto 1132/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura.*
- *Real Decreto 1133/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad y*

- Consumo y modifica el Real Decreto 438/2008, de 14-4-2008, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.*
- *Real Decreto 1135/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Igualdad.*
- *Real Decreto 1126/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa.*
- *Real Decreto 1128/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación, Política Social y Deporte y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14-4-2008 por el que aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.*
- *Real Decreto 1134/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Vivienda y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14-4-2008 por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.*
- *Real Decreto 1181/2008, de 11 de julio, por el que se modifica y desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio del Interior.*
- *Real Decreto 1182/2008, de 11 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.*
- *Real Decreto 1183/2008, de 11 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Ciencia e Innovación.*

6. Tributario

Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

Este Real Decreto-ley contiene medidas fiscales en la normativa reguladora de los siguientes impuestos:

- En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se incorpora un nuevo beneficio fiscal consistente en reducir el importe de la cuota líquida total del impues-

to de los perceptores de dichas rentas hasta en 400 euros anuales.

- Por lo que hace referencia al Impuesto sobre Sociedades, hay que tener en cuenta el proceso de armonización de las normas contables españolas al marco contable de las Normas Internacionales de Contabilidad mediante la aprobación del Nuevo Plan General de Contabilidad. Los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tendrán en



muchos casos plenos efectos fiscales. Por ello, este Real Decreto-ley establece que el obligado tributario, para determinar los pagos fraccionados de los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2008, podrá optar por dos alternativas: bien utilizar como base de cálculo del pago fraccionado la cuota del período impositivo anterior, o bien tomar como referencia la parte de base imponible obtenida en los tres, nueve y once primeros meses del año 2008, con la salvedad de no tener que incluir en dicho cálculo los efectos de los ajustes derivados de la primera aplicación del nuevo PGC así como la ampliación del plazo para la presentación e ingreso del pago fraccionado.

- En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se amplía el ámbito de las exenciones en relación con la Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija para todos los no residentes.
- En el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario se modifica el concepto de rehabilitación al objeto de propiciar un mejor tratamiento de ciertas obras en la imposición indirecta como medida para dinamizar la actividad de la construcción, impulsando así el crecimiento y la creación de empleo.
- También se prevé que en las operaciones de ampliación del plazo de préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual, los titulares del préstamo podrán disfrutar de la no sujeción de la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, en el Impuesto sobre Transmi-

siones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el otorgamiento de documentos notariales, que graven estas operaciones, que podrán extenderse en papel común.

Aumenta también hasta tres mil millones de euros la dotación máxima prevista en la Ley de Presupuestos Generales para 2008 para el otorgamiento de avales del Estado a bonos de titulización en el marco de la iniciativa FTPYME y con el objetivo fundamental de hacer frente al actual repunte del volumen de desempleados, contiene una habilitación al Gobierno para la aprobación de un plan extraordinario de medidas de orientación, formación profesional e inserción laboral.

Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Este Real Decreto tiene por objeto realizar las modificaciones necesarias en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de para que los beneficiarios de la deducción de 400 euros puedan anticipar los resultados de su aplicación mediante una minoración de los pagos a cuenta del impuesto en el propio período impositivo 2008 y, por otra parte, se da cumplimiento al mandato contenido en el Real Decreto-ley 2/2008, adaptando el concepto de rehabilitación de vivienda e introduciendo diversos cambios en el procedimiento general para determinar el importe de la retención, debido a los nuevos cambios.

7. Otros

Orden EHA/693/2008, de 10 de marzo, por la que se regula el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.

El Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, que reguló la utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado, abordó el desarrollo de la Ley 30/1992, de 26

de noviembre, con la pretensión de delimitar en el ámbito de la Administración General del Estado las garantías, requisitos y supuestos de utilización de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.

Aunque la propia Ley 11/2007, de 22 de junio, prevé la transformación automática de los anteriores registros telemáticos en





registros electrónicos, la mejor aplicación de las previsiones contenidas en la misma así como la incorporación de la experiencia más reciente para la mejora de los servicios prestados a los ciudadanos y de la seguridad en las relaciones telemáticas con éstos, aconseja llevar a efecto una nueva regulación del Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda mediante la presente Orden.

Orden EHA/726/2008, de 5 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/4054/2006, de 27 de diciembre por la que se regulan los ficheros de datos de carácter personal existentes en el Ministerio de Economía y Hacienda y en determinados organismos públicos adscritos al mismo.

La presente Orden modifica la Orden EHA/4054/2006, de 27 de diciembre, donde se regulan los ficheros de datos de carácter personal existentes en el Ministerio de Economía y Hacienda, con el objeto de incluir en su anexo I los ficheros de videovigilancia existentes en el Ministerio de Economía y Hacienda.

Adicionalmente, se llevan a cabo las siguientes modificaciones, entre otras: la incorporación al anexo I de la Orden de nuevos ficheros de la responsabilidad de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos, del Instituto Nacional de Estadística, del Instituto de Crédito Oficial, de la Dirección General del Patrimonio del Estado y de la Comisión Nacional de la Competencia; se introducen modificaciones en los datos relativos a determinados ficheros incluidos en el anexo I de dicha Orden en los términos que se recogen en el anexo B como las que afectan al cambio de denominación de algunos de ellos; también se introducen las modificaciones necesarias en los ficheros del Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Dirección General de Defensa de la Competencia como consecuencia de la creación de la Comisión Nacional de la Competencia y consiguiente extinción del Tribunal de Defensa de la Competencia y del Servicio de Defensa de la Competencia.

Ley Orgánica 1/2008 de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007.

Este nuevo Tratado permitirá que la Unión Europea esté mejor preparada para hacer frente a los desafíos que nos ha traído el nuevo siglo, dotándola de más y mejores instrumentos para actuar con legitimidad y eficacia.

En primer lugar, la Unión precisa mayores dosis de legitimidad. De ahí que muchas de las reformas que introduce el nuevo Tratado estén presididas por una firme voluntad de acercar la Unión a los ciudadanos y de garantizar que sirva a sus intereses. En este sentido se inscribe la inclusión en el Tratado de una clasificación de las competencias en exclusiva de la Unión y compartidas, entre ésta y los Estados miembros, sin olvidar la posibilidad de que la Unión adopte medidas de apoyo en ámbitos que son esencialmente de competencia estatal. En esta línea se encuentra también la generalización del actual procedimiento de codecisión entre el Parlamento Europeo y el Consejo, que pasa a ser el procedimiento legislativo ordinario de la Unión.

Otra aportación singular es la previsión de una modalidad de iniciativa legislativa popular, de tal modo que, reuniendo las firmas de al menos un millón de ciudadanos, siempre que provengan de distintos Estados miembros, se podrá instar a la Comisión a que presente una determinada propuesta.

También es de destacar la creación de la figura del Presidente del Consejo Europeo o el establecimiento de la figura del Alto Representante de la Unión para los Asuntos Exteriores y la Política de Seguridad.

Responde también a necesidades e inquietudes particularmente específicas de los ciudadanos españoles. Tal es el caso de las nuevas disposiciones relativas al régimen de las regiones ultraperiféricas, en especial en materia de ayudas públicas, del fomento de las interconexiones de las redes o de la previsión de la posibilidad de embargar los fondos y activos financieros de grupos terroristas que actúen en el territorio de la Unión. Igualmente debe citarse el nuevo reparto de escaños en el Parlamento Europeo que conlleva un notable incremento de los asignados a España.

Por último debe resaltarse que, según el Tratado de Lisboa, la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo. ■



Título: El control interno del gasto público estatal. Un estudio desde el derecho administrativo

Autor: Ximena Lazo Vitoria

Editorial: Tecnos.

A lo largo de esta obra se aborda, desde una perspectiva crítica, el estudio del régimen jurídico del control interno del gasto público en el ámbito estatal. Concretamente, se analizan exhaustivamente todas sus modalidades: la tradicional función interventora o control preventivo de legalidad, el control financiero, y la auditoría pública. Además, dada su importancia y rasgos singulares, se estudian separadamente el control interno de las operaciones de privatización, de subvenciones públicas, de programas presupuestarios, y de equilibrio presupuestario. También se examinan los requisitos y límites de la contratación de firmas privadas de auditorías para el desarrollo del control interno del gasto público.

El citado trabajo va precedido de un estudio del concepto de control en cuanto categoría jurídica general y de una exposición de la tipología de los mecanismos de control que consagra el ordenamiento jurídico español a la luz de la teoría de sistemas. Además, se analizan las bases constitucionales del control interno del gasto público, en particular los mandatos de eficacia, eficiencia y economía consagrados en los artículos 103.1 y 31.2 de la Constitución.

Título: La interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico público. Especial referencia al abuso del Derecho.

Autor: Federico A. Castillo Blanco

Editorial: Instituto Nacional de Administración Pública.

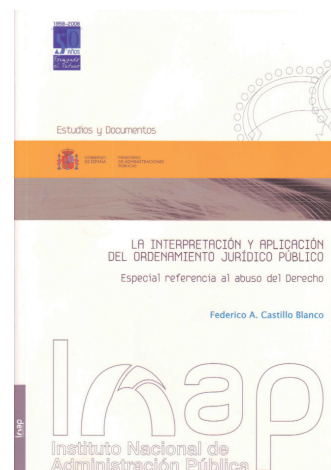
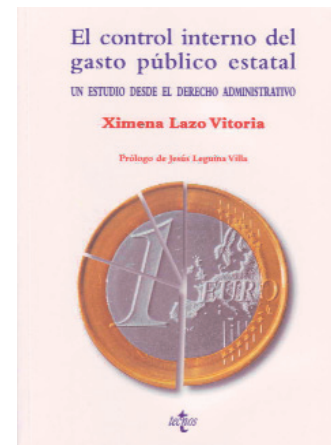
A lo largo de este libro se analiza uno de los aspectos más trascendentales dentro del ordenamiento jurídico: el abuso del derecho. En él se presenta un nuevo desarrollo, con el que se busca dar un nuevo impulso para sistematizar y aclarar la funcionalidad de determinadas instituciones que actualmente cumplen una función especialmente útil en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico-público. El autor aborda este estudio tanto desde el punto de vista de la teoría del abuso del derecho por parte de la Administración Pública en su posible actuación frente a los administrados, como desde la perspectiva del ejercicio abusivo de los derechos por parte de los ciudadanos frente a la Administración Pública. Asimismo, dedica el capítulo final a delimitar este concepto de otros afines como los de seguridad jurídica, justicia material, fraude de ley o desviación de poder, con el fin de redefinir las normas relativas a la aplicación y eficacia del ordenamiento jurídico-público.

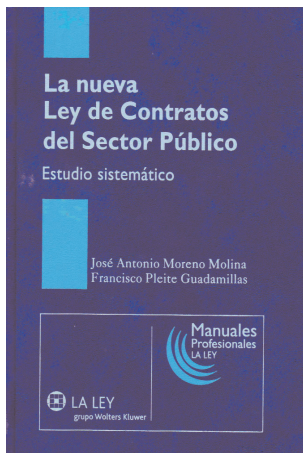
Título: La Reforma de la Legislación Mercantil y Tributaria en materia contable.

Autor: Jesús Omeñaña García

Editorial: Deusto.

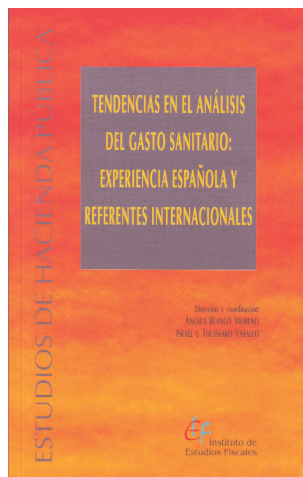
En este libro se realiza un análisis comparativo del pasado, presente y futuro de la normativa contable. Se inicia el trabajo con una explicación de las razones por las que la globalización de la economía ha exigido dar un paso más allá del que se dio en la última reforma de 1989, y nos presenta con detalle quién elabora esas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que pretenden armonizar la información contable y cómo, una vez adoptadas por la Unión Europea, se convierten en obligatorias para las empresas de todos los Estados miembros. A continuación se analiza en profundidad la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable. El análisis se hace siempre con un estilo y forma eminentemente didácticos. Tras hacer un breve comentario sobre el desarrollo reglamentario (Plan General de Contabilidad y otros) de la legislación mercantil aprobada, el autor completa el análisis de la reforma con un amplio comentario sobre la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, incluida en la Disposición adicional octava de la Ley 16/2007.





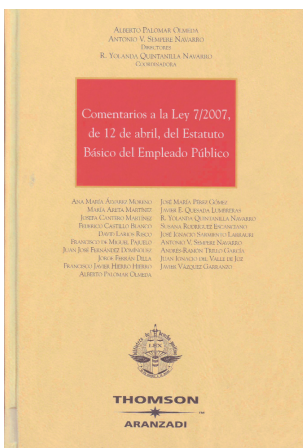
Título: La nueva Ley de Contratos del sector Público: Estudio sistemático.
Autores: José Antonio Moreno Molina y Francisco Pleite Guadañillas.
Editorial: La Ley.

Esta obra analiza en profundidad y desde una perspectiva práctica la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (LCSP) aplicable por su carácter básico a todas las Administraciones Públicas españolas. En este sentido, los autores abordan el comentario a la LCSP de forma sistemática, por materias, facilitando así el análisis y aplicación de la nueva Ley. En cada una de las partes en que se divide el presente libro, se recogen además de los comentarios de los preceptos y novedades de la Ley, las concordancias de los mismos con los artículos de la propia norma y con todas las disposiciones relacionadas con ellos, en especial, con los preceptos del TRLCAP y del RGLCAP. Además, se comentan en el texto y se relacionan al final de cada bloque de comentarios los Informes de las Juntas Consultivas de Contratación Administrativa, estatal y autonómicas, y los Dictámenes del Consejo de Estado que les afecten, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional, de los Tribunales Superiores de Justicia y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.



Título: Tendencias en el análisis del gasto sanitario: Experiencia española y referentes internacionales.
Autores: Varios.
Editorial: Instituto de Estudios Fiscales.

Este documento recoge las ponencias del seminario sobre «Tendencias en el Análisis del Gasto Sanitario: Experiencia española y referentes internacionales» en el que, sobre la base del informe elaborado por el Grupo de Trabajo de Análisis del Gasto Sanitario, se reflexionó sobre la situación actual del análisis del mismo en España. Dicho encuentro comenzó con una revisión global de las tendencias más recientes en el gasto sanitario en España, analizándose tanto la importancia de este sector como su dinámica de crecimiento. Posteriormente, y ya en el marco del análisis del gasto sanitario en las Comunidades Autónomas, se presenta una diversidad de situaciones en relación con su medición y homogeneización, pudiendo servir como ejemplo de las dificultades que, actualmente, se detectan con la armonización del gasto sanitario en España y con su adaptación a los estándares internacionales. Asimismo, se revisaron las fuentes estadísticas disponibles para la medición del gasto sanitario en España, examinando el valor diferencial que aporta cada una de ellas. Por último, se aborda la revisión de la metodología que se está aplicando en el contexto internacional: el sistema de Cuentas de Salud de la OCDE adoptado por la Unión Europea, y adaptado por la OMS para los países menos desarrollados.



Título: Comentarios a la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.
Autores: Varios.
Editorial: Thomson-Aranzadi.

El Estatuto Básico del Empleado Público constituye la cabeza de un amplio conjunto normativo que debe desarrollarse en los próximos años y que tiene como esencia el intento de establecer un nuevo régimen de los empleados públicos. La opción del mismo de incluir en su ámbito de aplicación al personal funcionario y al personal laboral obliga a que el análisis se realice desde una perspectiva multidisciplinar y que se pongan en común las referencias que proceden de la forma clásica de organización administrativa y del derecho laboral. Además, la inclusión en su ámbito de aplicación del personal al servicio de las Administraciones Territoriales, lleva al mismo a situarse en el plano de la normativa básica, con la misión de uniformar las condiciones esenciales del empleo público. El análisis que la obra presenta es interdisciplinar y trata de dar una visión de conjunto sobre las novedades de la regulación del empleo público y el panorama que se presenta para la transformación del empleo público en los próximos años. ■



El control financiero de las confederaciones hidrográficas

Javier Gazol Abad
Interventor Regional de Aragón

I. INTRODUCCIÓN

Las Confederaciones Hidrográficas son organismos autónomos de los previstos en el artículo 43 de la Ley 6/1997 de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, dependientes del Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino (MARM). El Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas (TRLA), las califica en su artículo 21 como organismos de cuenca con competencia territorial que excede de una Comunidad Autónoma.

Las funciones asignadas a estas entidades públicas, según lo dispuesto en los artículos 23 y 24 del citado Texto Refundido, son:

- La elaboración, seguimiento y revisión del “Plan Hidrológico de cuenca”.
- La administración y control del dominio público hidráulico, incluyendo el otorgamiento de concesiones sobre el mismo, así como su vigilancia.
- La administración y control de los aprovechamientos de interés general, o que afecten a más de una Comunidad Autónoma.
- El proyecto, la construcción y explotación de las obras realizadas con cargo a los fondos propios del Organismo, y las que les sean encomendadas por el Estado, y
- Las que se deriven de los Convenios con Comunidades Autónomas, Corporaciones

Locales y otras entidades públicas, privadas o particulares.

La normativa básica que regula su actuación está constituida por la citada Ley de Aguas y por tres reglamentos básicos de desarrollo de la Ley: El Reglamento del Dominio Público Hidráulico (RDPH), aprobado por Real Decreto 849/1986 de 11 de Abril, parcialmente modificado por el Real Decreto 606/2003 de 23 de mayo, el Reglamento de la Administración Pública del Agua y de la Planificación Hidrológica (RAPA), aprobado por Real Decreto 927/1988 de 29 de Julio, y el Reglamento de Planificación Hidrológica, aprobado por Real Decreto 907/2007, de 6 de Julio, que sustituye el título II del anteriormente citado.

Los Órganos de Gobierno de los organismos de cuenca están constituidos por la Junta de Gobierno y el Presidente, con el reparto competencial establecido en la normativa indicada.

Asimismo, dependiendo del Presidente, existen cuatro órganos sobre los que se desarrolla la estructura orgánica del Organismo:

- Dirección Técnica.
- Comisaría de Aguas.
- Oficina de Planificación Hidrológica.
- Secretaría General.

II. EL MODELO DE CONTROL. ESPECIAL REFERENCIA A LA CONFEDERACIÓN HIDROGRÁFICA DEL EBRO.

Conforme a lo previsto en los artículos 157, 158 y Disposición Transitoria Pri-





mera de la Ley General Presupuestaria, en relación con lo dispuesto en los artículos 50 de la Ley 6/1997 de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado, y 60 de la Ley 50/1998 de 30 de Diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social, el Organismo está sometido al régimen de Control Financiero Permanente, que ha de ejercerse por la Intervención Delegada en el mismo.

El modelo de control financiero permanente de las CCHH no se agota en el ejercido por la Intervención Delegada de acuerdo con las normas citadas, pues dejaría fuera la gestión económico financiera que el Organismo realiza por encomienda del Estado, de modo que la Intervención Delegada en la CHE efectúa trabajos de control financiero con el alcance que fija en cada caso la Intervención Delegada en el MARM en sus encomiendas de control. Desde el ejercicio 2.004 tales encomiendas incluyen anualmente las obras de emergencia y las expropiaciones y puntualmente los acopios en obras.

Asimismo, la Intervención Delegada efectúa trabajos de control sobre aquellos aspectos específicos que, por ser de interés común, la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), considera que han de integrarse en un informe horizontal emitido por ella, para lo cual planifica el trabajo de control asegurando la homogeneidad de los informes a integrar en el informe horizontal. Iniciados en el ejercicio 2.004, estos trabajos de control se han efectuado una o varias veces sobre la contratación de obras, las liquidaciones de las obras, la remisión de datos para la formación de la Base de Datos Nacional de Subvenciones, la ejecución del presupuesto de inversiones, y el análisis del origen y uso del Remanente de Tesorería.

También desde el ejercicio 2004, se ha producido una profunda modificación en la forma en que la Intervención Delegada lleva a cabo el control financiero, ya que desde dicho ejercicio, la ONA elabora un informe horizontal de control financiero, que integra los resultados de los informes de control financiero de las CCHH, lo cual ha supuesto que la planificación de los trabajos de control y su alcance sean determinados por dicho órgano y no por la Intervención Delegada en el Organismo, con el fin de garantizar la homogeneidad de los informes emitidos.

III. INSUFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO Y DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS.

En los párrafos siguientes se van a explicar algunas debilidades de control y situaciones de dificultad en la aplicación correcta de la norma, que son significativas en orden a fundamentar la opinión sobre el modelo de control, expresada en el apartado de conclusiones.

El inventario de debilidades y dificultades es necesariamente escueto, en orden a respetar el espacio asignado a este trabajo, de modo que se refiere únicamente a una parte de los ingresos, aquéllos que presentan problemas que, por su naturaleza, afectan en mayor o menor grado a todos los organismos de cuenca.

III.1. Los ingresos derivados de la gestión del patrimonio propio o adscrito al Organismo

Una de las características del Organismo es la de gestionar un importante patrimonio inmobiliario, tanto rústico como urbano, susceptible de ser aprovechado por terceros, en régimen de autorización o concesión administrativa o en régimen de arrendamiento, según la naturaleza demanial o patrimonial de los bienes, respectivamente.

El patrimonio procede de las zonas de cesión de los embalses y presas y de los grandes sistemas de riego, procediendo de la expropiación forzosa o voluntaria, con excepción del afecto originalmente al Canal Imperial de Aragón, integrado en el Organismo en 1.986, que procede en muchos casos de donaciones.

Dicho patrimonio es esencialmente demanial, dado su origen, con independencia de que parte del mismo esté constituido por bienes "ociosos", que en régimen general procedería que fuesen desascritos e incorporados al Patrimonio del Estado como bienes patrimoniales, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley de Patrimonio del Estado. Sin embargo, el Organismo tiene un régimen especial derivado de lo dispuesto en el artículo 60 del RAPA que afecta al Organismo como ingresos propios las rentas obtenidas de sobrantes de expropiación forzosa que no sean objeto de reversión, lo que supone consi-



derar este tipo de bienes afectos al cumplimiento de los fines del Organismo.

Una primera dificultad que se observa, consiste en que bienes de idéntico origen y naturaleza tienen distinto título jurídico de aprovechamiento, concesión en unos casos y arrendamiento en otros, sometidos unos a canon y otros a precio no regulado, respectivamente, circunstancia que dificulta un tratamiento homogéneo y el establecimiento de una política de fijación y revisión de precios ordenada.

La causa de la debilidad indicada, es la existencia de un criterio cambiante a lo largo del tiempo sobre la naturaleza privada o pública del negocio jurídico establecido sobre los bienes así como sobre la naturaleza jurídica de los mismos.

El segundo problema, más significativo que el anterior, está constituido por la inexistencia de una adecuada segregación de funciones, pues todo el control descansa sobre el órgano que gestiona estos bienes, de modo que el órgano de liquidación no es controlado por el órgano que gestiona la contabilidad, que no puede controlar si las liquidaciones recibidas para su contracción en cuentas, resultan de lo contraído en fin del ejercicio anterior y de las modificaciones del año, ya que no se efectúa un registro contable de las altas y las bajas durante el año. Consecuentemente no exige los acuerdos expresos y motivados de baja, ni los expedientes de alta, justificantes esenciales en el control interno de ingresos gestionado mediante un sistema catastral o de padrón.

Hasta el año 2005 la segregación postulada no podía instrumentarse con plena eficacia por falta de información, ya que el Organismo carecía de un inventario de estos bienes, mas la condición señalada no basta, es preciso que además se implemente en la contabilidad el inventario, operación que no carece de dificultad en la medida en que, además de requerir un impulso importante y los medios adecuados, ha de estar tutelada por un Ministerio al que el Organismo no está adscrito.

III.2. El Canon de Utilización de los bienes del Dominio Público Hidráulico

Regulado en el artículo 112 de la Ley de Aguas, tiene naturaleza de tasa, y su

hecho imponible consiste en la ocupación, utilización y aprovechamiento de una parte de los bienes del dominio público hidráulico, los especificados en las letras b y c del artículo 2 de la Ley de Aguas.

Los supuestos más comunes de liquidación del Canon son los siguientes: extracción de áridos, corta de árboles, plantación de árboles, autorización de obras, navegación, concesión de aguas y limpieza de arenas.

En general estos supuestos dan lugar a ingresos anuales sucesivos, de ahí que el citado artículo 112, establezca en su apartado 2 que, el devengo de la tasa se producirá con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión o autorización.

A) Debilidades en los procedimientos de control interno.

Desde la perspectiva de los procedimientos de control interno, la situación de estos ingresos es similar, excepto en lo referente al inventario, a la señalada para los ingresos patrimoniales, con la dificultad adicional que supone la existencia de un órgano gestor de la liquidación diferente para cada tipo de ingreso.

La inexistencia de un sistema de padrón o lista cobratoria anual, adecuadamente formada cada año en coherencia con la del ejercicio anterior, que es el sistema adecuado para controlar este tipo de ingresos, genera una liquidación asistemática, extemporánea en algunos casos, y huérfana de un sistema de control, basado en la segregación de funciones, que asegure que se giran todas las liquidaciones que han de girarse.

B) Dificultades en la aplicación de la norma

La modificación del artículo 104 de la anterior Ley de Aguas de 1985, efectuada por la Ley 46/1999 y refrendada en el artículo 112 de la Ley de Aguas, modifica la determinación de la base imponible del Canon de Utilización de los Bienes del Dominio Público Hidráulico, así como el tipo de gravamen.

Las modificaciones que introduce la nueva Ley en la determinación de la base imponible, son en lo sustancial poco significa-





tivas en relación con lo que ya establecía el artículo 287 del Reglamento de Dominio Público Hidráulico (RDPH), que desarrolló el artículo 104 de la Ley de Aguas de 1.985, estableciendo tres supuestos, sustancialmente coincidentes con los previstos en la nueva Ley, mientras que la Ley de 1985 solo establecía uno, extralimitación que ponía en peligro la validez del RDPH, por el principio de Reserva de Ley que afecta a la regulación de la Base imponible, y que ha quedado conjurado mediante la nueva Ley.

La modificación significativa se produce en la forma, como consecuencia no sólo de la modificación plasmada en la Ley 46/1.999, antes citada, que atribuye a la Junta de Gobierno la determinación o cuantificación de la Base Imponible, función que anteriormente correspondía al Presidente como acto de liquidación, sino también, por la modificación de la Ley 8/1989, de Tasas y precios públicos, efectuada en la Ley 25/1.998.

El resultado de ambas modificaciones supone que corresponde a la Junta de Gobierno la determinación o cuantificación de la Base Imponible, según lo dispuesto en los artículos 28, apartado c y 23, apartado b, de la Ley de Aguas; así como que, los acuerdos que adopte la Junta de Gobierno al respecto, han de tener forma reglamentaria, conforme a lo previsto en el artículo 13 de la Ley de Tasas, según redacción dada por la Ley 25/1.998, que establece: “Cuando se autorice por Ley, con subordinación a los criterios o elementos de cuantificación que determine la misma, se podrán concretar mediante norma reglamentaria las cuantías exigibles para cada tasa”.

La consecuencia del drástico cambio descrito, es que el Organismo ha mantenido sin modificación la cuantía de la base imponible fijada para cada ingreso, tanto por la dificultad que entraña la composición de la Junta de Gobierno para sacar adelante una propuesta de tal naturaleza, como por la forma que ha de adoptar el acuerdo.

En cuanto al tipo de gravamen, la modificación ha supuesto pasar de un 4% a un 100% en uno de los tres supuestos previstos en el artículo 112.4 de la Ley: “Aprovechamiento de bienes del dominio público hidráulico” (Apartado C), quedando en un 5% para los restantes supuestos.

Como consecuencia de la problemática descrita en relación con la base imponible, la adaptación al cambio del tipo de gravamen, se ha efectuado de una forma meramente nominal, consistente en hacer coincidir la cuota a ingresar, resultante del sistema liquidatorio configurado por la normativa anterior, con la base imponible del sistema establecido en la vigente Ley de Aguas, para el supuesto en que el tipo pasa del 4% al 100%, y en mantener la situación anterior para el resto de supuestos, excepto en la aplicación del tipo de gravamen del 5%.

El proceder descrito, provocado por las dificultades señaladas, supone que no se ha aplicado la modificación legal, pues se ha mantenido sustancialmente la situación anterior.

III.3. El Canon de Regulación y la Tarifa de Utilización del Agua

Ambas tasas, reguladas en el artículo 114 de la Ley de Aguas, tienen en común que su objeto imponible está constituido por las infraestructuras adscritas a las CCHH para su explotación, siendo los embalses el objeto del Canon de Regulación y los canales y redes de riego el objeto de la Tarifa de Utilización del Agua. El hecho imponible en el caso del Canon es el beneficio derivado de una obra de regulación de aguas, siendo la disponibilidad o el uso del agua el hecho imponible de la Tarifa.

La finalidad de ambas tasas es recuperar la totalidad o la mitad del coste de las obras, según se trate del Canon o la Tarifa, así como sufragar íntegramente el coste de explotación y conservación de las obras. (Artículo 114.1).

A) Debilidades de los procedimientos de control interno

a) En la determinación de la Base Imponible.

La base imponible de estas dos tasas de devengo anual es el resultado de sumar tres cantidades: el total previsto de los gastos de mantenimiento y conservación de las obras realizadas, los gastos de administración del organismo gestor imputables a dichas obras, y el resultado de aplicar el coeficiente de amortización correspondiente al coste pendiente de amortizar de las obras.



El procedimiento de control adecuado para el componente de la base constituido por la amortización de las obras, consistiría en la contrastación de la información contable relativa a las altas en el inmovilizado del Organismo, con las altas consideradas por el órgano de liquidación para el cálculo de la base sobre la que aplicar el coeficiente de amortización de las obras.

Actualmente el procedimiento de control descrito solo es aplicable a las obras realizadas por el Organismo con su propio presupuesto, que suponen una ínfima parte de las altas de cada ejercicio, correspondiendo el grueso de las mismas a las inversiones gestionadas por el Organismo con cargo al Presupuesto del MARM, ya se trate de obras adjudicadas por el MARM, o adjudicadas por el Organismo en procedimiento de emergencia, financiadas por libramientos a justificar recibidos del MARM; la misma financiación tienen las expropiaciones que se efectúan con carácter previo a la ejecución de las obras, parte de las cuales han de formar parte del coste de las mismas.

La causa de la situación descrita consiste en que no se contabilizan en el Inmovilizado del Organismo dichas obras, porque no se produce su adscripción formal mediante la correspondiente acta, que es el título que exige el Plan General de Contabilidad Pública para justificar su registro contable, con el fin de asegurar que el mismo bien no figura en el Inmovilizado de los dos entes implicados: El Departamento Ministerial y el Organismo, lo que sin duda ocurriría si se contabilizase en base a la adscripción tácita, proceder del Organismo hasta el ejercicio de 1.996, en que dejó de hacerlo; además de por la razón señalada, por el hecho de que dicho registro, basado en el conocimiento de las certificaciones de obra remitidas a la DGOH para su pago, dejaba fuera las obras de emergencia y las expropiaciones, y carecía de los elementos de control que asegurasen el conocimiento de la totalidad de las certificaciones remitidas.

La alternativa, que consistiría en disponer de información contable emanada del MARM, no resulta alcanzable actualmente, pues si bien los órganos de liquidación disponen periódicamente de un documento expedido por el MARM, denominado "*Inversiones realizadas por la D.G.O.H. a través de la*

C.H.E.", no se utiliza como elemento de conciliación. Por otra parte se desconoce si tal documento emana directamente de la contabilidad del MARM, y en consecuencia su grado de fiabilidad

Según lo expuesto, no existen procedimientos de control interno que garanticen razonablemente que todas las inversiones a amortizar gestionadas por el Organismo y financiadas por el MARM sean consideradas para el cálculo de la base a amortizar.

b) Explotación sin ingreso

La entrada en explotación de una nueva obra destinada a la regulación o al riego, supone un acto formal por el que el servicio encargado de la ejecución de dicha obra, entrega la misma al Servicio de Explotación, encargado de liquidar las tasas referidas, el cual debe incluir en el ejercicio siguiente, el coste de dicha obra en el sistema de regulación o riego al que tal obra se adscriba.

No siempre que una obra entra en explotación produce el efecto indicado, pues existen casos en que las deficiencias en la ejecución de la obra impiden dar un servicio eficaz, lo cual justifica que la tasa no se devengue hasta tanto no se solucione el problema. La debilidad de control consiste en que no existe un procedimiento basado en la segregación de funciones, que garantice la existencia de una causa jurídicamente válida, para no incluir el coste de una obra que ha entrado en explotación en la base para la liquidación del Canon o Tarifa aplicable.

Al margen de la Dirección Técnica, que ejecuta y explota las obras, no existe ningún otro órgano que deba tener un conocimiento formal de la obras que entran en explotación, lo cual impide la existencia del mecanismo de control referido, que aseguraría que una obra en explotación está generando los ingresos procedentes. Sin perjuicio de soluciones provisionales basadas en protocolos de transferencia de la información, la solución idónea derivaría de la contrastación con la información contable, mas como ya se ha indicado en el epígrafe anterior, los bienes que entran en explotación no figuran en la contabilidad.

La debilidad de control descrita, incrementa su magnitud desde la considera-





ción de que la ejecución de nuevas obras por el Organismo no es el único modo por el que una nueva infraestructura puede entrar en explotación, ya que dichas infraestructuras pueden ser ejecutadas por las denominadas Sociedades de Aguas, e incluso pueden entrar en explotación en un sistema como consecuencia de la cesión de infraestructuras de titularidad municipal o de las comunidades de regantes.

c) Liquidación de las tarifas aprobadas

La liquidación anual de las dos tasas, requiere en primer lugar la actualización del elenco de sujetos pasivos, así como la aportación económica correspondiente a cada uno de ellos, lo cual supone la elaboración del Canon o Tarifa anual correspondiente a cada sistema de regulación o riego existentes, que han de ser sometido a información pública por un plazo de 15 días de reclamación en vía administrativa. Una vez aprobado el Canon o la Tarifa se procede a su liquidación individualizada, reclamable en vía económico administrativa.

No existe un procedimiento de control interno que garantice que se gira la liquidación a cada uno de los contribuyentes que figuran en el Canon o Tarifa aprobados, por la cuantía establecida.

Aparentemente es un sistema de fácil control, pues supuestamente el monto total de las liquidaciones giradas habría de coincidir con el total del canon o tarifa aprobados. Sin embargo son numerosas las causas por la que los importes señalados no suelen coincidir.

A los efectos de este trabajo, cabe distinguir entre dos tipos de causas, las técnicas y las jurídicas. Entre las primeras, se señalan a título de ejemplo el error material en la liquidación y la identificación deficiente del sujeto pasivo en la tarifa o canon aprobados, que impide practicar la liquidación.

Las causas jurídicas tienen en general una base histórica de discutible regularidad jurídica. A título de ejemplo se señala el caso de las "hectáreas con riego expectante", que incluidas en la tarifa aprobada, no son objeto de liquidación por no ser beneficiarias, al estar pendiente de inicio o en ejecución la obra prevista para el sistema con destino a

tales hectáreas. El resultado de tal proceder es que la parte del canon o tarifa aprobados imputado a tales hectáreas no es cobrado, por lo que en idéntica proporción no se recuperan los costes de la inversión y gastos constitutivos de la base imponible, incumplándose el mandato del artículo 114.1 de la Ley de Aguas.

Según lo indicado el control efectivo de la liquidación de la tarifa requeriría segregar las funciones de confección y liquidación de la tarifa, que actualmente se acumulan en las secciones del Servicio de Explotación de la Dirección Técnica responsables de cada sistema, de modo que la liquidación fuese practicada por el Servicio Económico Financiero u otro órgano dependiente de la Secretaria General, en base a la tarifa aprobada.

B) Dificultades en la aplicación de la norma

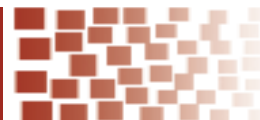
a) El mandato del artículo 114.1 de la Ley de Aguas en relación con la regulación del Canon por Aprovechamiento Hidroeléctrico.

El Canon por Aprovechamiento Hidroeléctrico esta regulado en el Artículo 59 de la Ley de Aguas y en los artículos 132 a 135 del RDPH y grava la explotación hidroeléctrica de saltos a pie de presa o en los canales de riego.

La exención establecida por el artículo 135-C del Reglamento de Dominio Público Hidráulico (R.D.P.H.), en relación al Canon de Regulación y a la Tarifa de Utilización del Agua, según se trate de saltos en embalses o saltos en canales, implica que estos saltos están sujetos a los tributos mencionados, pero exentos.

La circunstancia descrita supone que el titular del salto es usuario sujeto a los tributos indicados, por lo que habrá de imputársele una parte del Canon de Regulación o Tarifa de Utilización a pagar por los usuarios, que, sin embargo, no se le liquidará por estar exento, por lo que en definitiva el Organismo perderá la financiación de los gastos de explotación y amortización de la obra que corresponderían a dicho usuario.

El efecto que se sigue del proceder expuesto, consiste en que el Organismo sufre



un quebranto financiero, en todos aquellos casos en que el importe a cobrar por el canon del salto, es inferior al importe que le hubiese correspondido cobrar del titular del salto, de haberse girado la liquidación que le hubiese correspondido por Canon de Regulación o por Tarifa de Utilización del Agua.

La situación descrita supone la quiebra de la previsión establecida en el artículo 114 de la Ley de Aguas, que dispone sean los usuarios del agua beneficiados por las obras de regulación, quienes financien los gastos de explotación y conservación de tales obras, así como la amortización financiera de una parte de dichas obras, puesto que en estos casos es el propio Organismo de Cuenca el que financia tales costes, al menos en la diferencia entre el Canon de Regulación fijado y el Canon por explotación del salto.

Al margen de la dudosa validez de la exención reglamentaria descrita, dado el principio de Reserva de Ley que afecta a las exenciones tributarias, el hecho de que tal disposición suponga de facto el incumplimiento de un mandato con rango de Ley, obliga a postular su ineficacia.

Actualmente la cuestión planteada se halla pendiente de resolución judicial en vía contencioso administrativa, una vez superadas en vía económico administrativa las impugnaciones de las liquidaciones practicadas en base al criterio de ineficacia de la exención.

b) La coincidencia entre la base imponible de la Tasa por Explotación de Obras y Servicios y la base imponible del Canon de Regulación y la Tarifa de Utilización del Agua.

El artículo cuarto del Decreto 138/1960, que regula la Tasa por Explotación de Obras y Servicios establece: "Será base de la Tasa el importe de las liquidaciones formuladas conforme a tarifas, el del Canon que deba satisfacerse por los servicios públicos correspondientes o el de la factura que los contratistas presenten al usuario...".

Según el precepto transcrito, los tributos del Organismo cuyas liquidaciones constituyen base imponible de la Tasa 17/07, son la Tarifa de Utilización del Agua y el Canon de Regulación.

Según lo indicado anteriormente para ambos tributos, los gastos de personal imputables a la vigilancia, dirección e inspección de las obras en explotación, resultan financiados íntegramente por la Tarifa de Utilización y el Canon de Regulación, y en parte por la Tasa de explotación de obras y servicios.

La doble financiación indicada, produjo en su momento reclamaciones judiciales, que pretendían del juez la calificación del hecho descrito como un supuesto de doble imposición, y la consiguiente anulación de la liquidación por la Tasa de Explotación de Obras.

En el ámbito de la Confederación Hidrográfica del Ebro, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1998, declaró que no existía un supuesto de doble imposición, si bien el Organismo dejó de liquidar la Tasa de Explotación de Obras en 1990, en base al considerando VII de la sentencia de la Audiencia Nacional apelada, de 6 de Noviembre de 1.990, reproducido literalmente en la del supremo, que parece postular la exclusión de los trabajos facultativos para el cálculo de la base de la Tarifa y el Canon.

La elaboración de informes horizontales sectoriales para los organismos de cuenca garantiza que se adopten soluciones homogéneas ante los problemas detectados





Aparentemente, la solución a la cuestión planteada podría ser la exclusión de los gastos de personal facultativo imputables a la explotación de las obras. Sin embargo, tal proceder resulta, en principio, contradictorio con lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley de Aguas, que establece el Canon de Regulación y la Tarifa de Utilización del Agua como tributos destinados a atender la totalidad de los gastos de explotación y conservación de las obras hidráulicas en explotación.

Por otra parte, puesto que la Tasa 17/07 no está adscrita al Organismo, la solución planteada anteriormente en orden a evitar la sobrefinanciación, resultaría contraria a la Ley de Aguas, que claramente designa al Organismo de Cuenca como beneficiario de la financiación tributaria destinada a cubrir los gastos de explotación y conservación de las obras hidráulicas en explotación.

Si bien las consideraciones efectuadas, pueden resultar válidas en orden a perfilar la cuestión planteada por la liquidación de la Tasa 17/07, así como para comprender la dificultad del Organismo, lo cierto es que, en base a las mismas, no puede ponerse en duda la vigencia de la Tasa 17/07, ni por tanto la obligación de proceder a su liquidación, en tanto no se derogue su norma reguladora, o se invalide la misma por el tribunal competente.

IV. CONCLUSIÓN

Existe un patrón común en las debilidades de control interno explicadas en el apartado anterior: su solución requiere por una parte un cambio organizativo que posibilite una segregación de funciones, así como la elaboración de procedimientos que delimiten las funciones segregadas y las operaciones de control interno a efectuar, y por otra, el uso de la información contable en el ejercicio del control, para lo cual es preciso incorporar el inventario de los bienes en la contabilidad y dictar las normas que aseguren la actualización del inventario y el flujo de información entre el órgano gestor del inventario y el responsable de la contabilidad.

La solución descrita requiere para su adopción la implicación de dos Ministerios, el MARM en cuanto a la confección de

las actas de adscripción de los bienes y al impulso de la eventual modificación de la relación de puestos de trabajo, que pudiesen requerir los cambios organizativos, y el Ministerio de Economía y Hacienda en lo referente a la incorporación del inventario elaborado a la contabilidad. A las dificultades anteriores se agrega un factor negativo en cuanto al incentivo para adoptar la solución referida: la situación actual no genera problemas operativos que dificulten la gestión.

También existe un patrón común en las situaciones de dudosa juridicidad que el Organismo no ha podido resolver adecuadamente. La dificultad para la aplicación de la norma, o el conflicto que genera su aplicación, sólo desaparecen si se producen cambios normativos, lo cual incapacita al Organismo para adoptar la solución, limitándose su posible acción a proponerla, para lo cual no tiene un incentivo poderoso, pues como en el caso de las debilidades de control, la situación no le genera problemas operativos.

El modelo de control financiero permanente "clásico", entendiéndose por tal el que ejerce la Intervención Delegada emitiendo informes dirigidos al Presidente del Organismo, resulta en general ineficaz, según lo expuesto, para impulsar las soluciones que exigen los problemas de naturaleza similar a los descritos, que requieren el conocimiento e implicación de órganos jerárquicamente superiores al receptor de los informes de control.

El camino iniciado en el ejercicio 2.004 con la elaboración de informes horizontales sectoriales, dirigidos al Ministro, supera la limitación descrita, mas no es este su único beneficio, garantiza además que se adopte una solución homogénea, ante un problema para el que las intervenciones delegadas podrían plantear soluciones diversas, de acuerdo con su particular visión; evita que un problema sea detectado y resuelto en un organismo de cuenca y no en el resto, unificando la planificación del trabajo de control y, por último, elimina el aislamiento de las intervenciones delegadas, que es un factor negativo en relación a abordar en sus informes problemas como los descritos, por las dificultades que entraña su solución para el órgano gestor, igualmente aislado en este contexto. ■



Portal de la Administración Presupuestaria: Catálogo de sistemas de información (2)

En este número de la revista, tras analizar las principales novedades del Portal, vamos a continuar con el análisis del canal de catálogo de sistemas de información de la Oficina Virtual que comenzamos en el número anterior.

Como novedad, se ha incluido tanto en el PAP, como en la del resto de portales de la Administración Presupuestaria, el nuevo logotipo del Gobierno de España así como la nueva guía de navegación de los portales para garantizar la accesibilidad WAI AA.

Continuando con el repaso al catálogo de sistemas de información, en este número nos vamos a centrar en BASICAL, CANOA Y DOCEL.

- **BÁSICAL** ha sido desarrollado para dar soporte informático a las operaciones y al resto de información que contiene el modelo Básico del Sistema de Información Contable para la Administración Local, de acuerdo con la Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local. Este modelo se aplica, con carácter opcional, a las entidades locales cuyo presupuesto no exceda de 300.000 €, siempre que de dichas entidades no dependan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales.

Es, por tanto, una aplicación para registro y tratamiento de datos, archivo y conservación de la información derivada de las operaciones que deben ser objeto de contabilización para las diferentes entidades contables en que se estructura el modelo, garantizando la integridad y coherencia de la información. Permite, también, obtener los estados

que integran la Cuenta de la entidad local y la generación de los ficheros necesarios para la rendición telemática al Tribunal de Cuentas y Órganos de Control Externo (OCEX).

Existen dos arquitecturas de implementación de BASICAL, la configuración del tipo Diputación y la configuración del tipo Ayuntamiento. En la primera la aplicación reside en la Diputación provincial, a la que los entes locales se conectan por Internet. En la segunda la aplicación reside en un PC o en un portátil, pudiendo dar servicio a varios entes locales. Las necesidades de conexión a Internet se reducen a la descarga inicial, a las actualizaciones y al envío de información a los OCEX.

Para solicitar esta aplicación, es necesario rellenar el formulario de solicitud en el que se piden unos datos identificativos mínimos del ente local y de la persona responsable de la solicitud. La aceptación de la solicitud por la IGAE se comunicará a la dirección de correo electrónico facilitada, junto con un código de usuario, que además de la dirección de correo electrónico serán necesarias para la descarga de la misma.

- **CANOA** (Sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas). El proyecto CANOA tiene como finalidad implantar en el ámbito de la Administración del Estado y Entes Públicos, un sistema de Contabilidad Analítica que, en unión de otros sistemas de información, ponga a disposición de los gestores de las distintas unidades una serie de informes sobre en qué unidades (centros de coste) se produce un coste y en qué productos o servicios (actividades) se produce este consumo, suministrando información a los distintos niveles de responsabilidad.





The screenshot shows the IGAE website interface. The main content area is titled '¿A quién va dirigido?' and contains the following text:

Ya dirigido a las entidades locales que puedan acogerse al modelo Básico de Contabilidad Local, según la Orden EHA/4040/2004 de 23 de noviembre.

El modelo Básico de Contabilidad Local se aplica, con carácter opcional, a las entidades locales cuyo presupuesto no exceda de 300.000 €, siempre que de dichas entidades no dependan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales.

A los efectos de delimitar las entidades locales a las que se podría aplicar el modelo Básico, se tomará como importe del presupuesto al de las previsiones iniciales de ingresos del último Presupuesto aprobado definitivamente por la entidad.

En el caso de entidades locales que apliquen el modelo Básico y que aprueben definitivamente presupuestos superiores a 300.000 €, solo estarán obligadas a cambiar de modelo - al Simplificado o al Normal, según correspondiera - si dicha circunstancia se mantiene durante tres ejercicios consecutivos. Este cambio de modelo deberá efectuarse, con carácter obligatorio, el 1 de enero siguiente a la entrada en vigor del tercer presupuesto consecutivo superior a 300.000 €.

Partiendo de un modelo contable estándar, personalizable para cada Ente, permite valorar el coste de las actividades desarrolladas por las distintas unidades y proporciona un conjunto de informaciones dirigidas a analizar el empleo de los recursos públicos y a facilitar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes y servicios y la fijación de tasas y precios públicos.

Los principales objetivos que persigue el sistema CANOA son los siguientes:

- Valorar el coste de las actividades y de la prestación de servicios públicos.
- Determinar la cuantía de las tasas y precios públicos.
- Analizar el empleo de los recursos públicos desde la perspectiva de la eficacia y economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos de la Entidad.
- Facilitar la elaboración y evaluación de los Presupuestos.
- Ayudar en la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios, respondiendo así a las necesidades de la gestión.
- Valorar los activos generados por la actividad del sector público.

- Facilitar información a órganos supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones.
- Complementar la información suministrada por los estados financieros tradicionales.

- **DOCEL** es una utilidad para la generación y verificación de documentos electrónicos. El sistema permite la clasificación de los documentos en documentos pendientes de revisar y revisados, permitiendo de forma sencilla visualizar los documentos pendientes y aplicarles la firma electrónica si así se desea, o bien, traspasarlos a las carpetas de documentos revisados sin firmar. Permite generar documentos electrónicos, así como verificar la firma de aquellos documentos electrónicos en formato XAdES-BES (ETSI TS 101 903. v.1.2.2) accediendo si se tiene conexión a listas de certificados revocados. Va dirigido a cualquier organismo que desee generar documentos electrónicos para su posterior remisión a la Intervención Delegada de su Ministerio y se puede descargar desde la propia página del Portal, en el Catálogo de Sistemas de Información.

En próximos números de la revista, comentaremos, además de posibles mejoras o nuevos cambios en el diseño del Portal, algunas de estas aplicaciones que no han sido objeto de estudio en números anteriores. ■



1

Simposio sobre el ciclo presupuestario en investigación, desarrollo e innovación

Los pasados días 3 y 4 de julio tuvo lugar en Madrid el simposio dedicado al análisis de fórmulas de financiación, evaluación y presupuestación de las políticas públicas de I+D+i.

Como en ocasiones anteriores, la celebración de este encuentro internacional se ha realizado 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). Dicho simposio fue organizado por la IGAE y la OCDE, con la colaboración de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Secretaría General de Presupuestos y Gastos, la Dirección General de Presupuestos, la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y Calidad de los Servicios, el Ministerio de Ciencia e Innovación, el CSIC, el CDTI y la Fundación Española de Ciencia y Tecnología (FECYT).

Los objetivos del seminario se concentraron en la puesta en común y debate

acerca de las distintas soluciones aportadas por los países miembros de dicha Organización Internacional en materia de financiación de las políticas públicas de I+D+i, la participación privada, los métodos de evaluación de dichas políticas y su incidencia en la presupuestación pública, así como los mecanismos de control y rendición de cuentas.

El simposio atrajo la participación de once países miembros de la OCDE, además de los representantes españoles de cada una de las instituciones colaboradoras, así como expertos de la División de Gobierno Público de la OCDE, de la Comisión Europea, del Tribunal de Cuentas Europeo, de la Organización Europea de Biología Molecular y de la Universidad Libre de Bruselas.

En la actualidad, y en aplicación del vigente Convenio entre la OCDE y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la División de Gobierno Público de la OCDE está llevando a cabo un trabajo de análisis de las aportaciones y resultados de este encuentro. ■





2

Nuevas promociones de Técnicos de Auditoría y Contabilidad e Interventores y Auditores del Estado



Recientemente ha tenido lugar la clausura de los Cursos Selectivos, tanto de la VIII Promoción de Técnicos de Auditoría y Contabilidad, como de la XI Promoción de Interventores y Auditores del Estado.

La VIII promoción de Técnicos de Auditoría y Contabilidad celebró la clausura del Curso Selectivo que se imparte en el Instituto de Estudios Fiscales el pasado 23 de julio. Dicha promoción, muy numerosa, consta de 70 miembros los cuales se espera que

sean publicados en breve en el BOE como funcionarios de carrera y se incorporen a sus destinos definitivos.

Por su parte, la XI Promoción de Interventores y Auditores del Estado celebró la clausura de su Curso Selectivo el pasado 25 de junio y, posteriormente viajó a Bruselas y Luxemburgo, a fin de celebrar reuniones de trabajo con representantes de la Comisión Europea, de la Representación Permanente de España ante la UE y del Tribunal de Cuentas Europeo.



El 17 de septiembre, como ya viene siendo habitual, Su Alteza Real el Príncipe de Asturias les recibió en el Palacio de la Zarzuela. Tras unas breves palabras de saludo y presentación dirigidas por el Interventor General, el Príncipe departió unos minutos con los miembros de la XI Promoción, interesándose por los contenidos y singularidades de la oposición, por los destinos que van a ocupar en un futuro próximo y por las funcio-

nes que desarrollarán, así como por las dificultades que se encontrarán en la primera toma de contacto con el mundo laboral en sus primeros destinos.

El Príncipe resaltó la importancia de las funciones desarrolladas por los Interventores del Estado dentro de la Administración pues constituyen una garantía de eficacia y eficiencia administrativa frente a los ciudadanos. ■



3 Premio Mariano Zufía a la trayectoria personal en el campo de la Auditoría Pública

La Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público, FIASEP, con la colaboración de la Cámara de Comptos de Navarra y de la Caja de Ahorros de Navarra convocó, el pasado mes de abril, el Premio Mariano Zufía a la trayectoria personal en el campo de la Auditoría Pública. Dicho premio tenía como finalidad reconocer la valía y trayectoria profesional de personas

físicas que con su dedicación, cualidades y trabajo han contribuido a la mejora de la fiscalización y control de fondos públicos, así como a la revalorización de la función social del auditor público.

El Jurado constituido al efecto para la adjudicación del Premio, presidido por el Presidente de la Fundación FIASEP y





Auditor del Tribunal de Cuentas, Alejandro Martínez Gómez, y del que han formado parte, entre otros, representantes de las instituciones más relevantes dedicadas al ámbito de la auditoría pública, entre ellos el Interventor General, decidió, el 30 de junio pasado, adjudicar el primer Premio Mariano Zuffa a la trayectoria personal en el campo de la Auditoría Pública a nuestro compañero y miembro del Consejo de redacción de esta revista, José Juan Blasco Lang.

La concesión del premio a José Juan Blasco, supone el reconocimiento de una trayectoria profesional muy estrechamente ligada a la Intervención General de la Administración del Estado y en todo momento vinculada a la auditoría pública, de la que fue uno de sus principales impulsores, introduciéndola en el sector público ya en 1982, con la elaboración de las primeras normas de auditoría de dicho sector, lo que sentó las bases para un desarrollo de esta

técnica en el ámbito público hasta su introducción en nuestros días en una norma de rango legal como es la Ley General Presupuestaria, con lo que se reconoce la importancia de la misma en el control de los fondos públicos.

El pasado 2 de octubre, coincidiendo con la clausura del III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público “Hacia la transparencia en la gestión pública”, organizado por la Fundación FIASEP y la Cámara de Comptos de Navarra, el Presidente de la Comunidad Foral de Navarra hizo entrega del Premio a Juan, hijo de José Juan Blasco, quien había fallecido recientemente. La entrega del Premio tuvo lugar dentro de un acto muy emotivo en el que estuvieron presentes familiares, amigos y compañeros y a través del que, además del reconocimiento profesional, se puso de manifiesto el cariño de todos hacia nuestro compañero José Juan. ■





GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO